



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
DE POLÍTICAS PÚBLICAS (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCONT)

**CUSTO DA REGULAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
APLICAÇÃO DO *STANDARD COST MODEL* NA ADOÇÃO DE IPSAS PELOS
MINISTÉRIOS FEDERAIS**

LILIAN MENDES FIGUEIREDO

BRASÍLIA – DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador de Pós-Graduação em Ciências Contábeis



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
DE POLÍTICAS PÚBLICAS (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCONT)

LILIAN MENDES FIGUEIREDO

**CUSTO DA REGULAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
APLICAÇÃO DO *STANDARD COST MODEL* NA ADOÇÃO DE IPSAS PELOS
MINISTÉRIOS FEDERAIS**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont).

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Orientador:
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa.

Brasília, DF
2017

Ficha Catalográfica

FIGUEIREDO, Lilian Mendes.

**CUSTO DA REGULAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: aplicação do *STANDARD COST MODEL* na adoção de
IPSAS pelos Ministérios Federais/ Lilian Mendes Figueiredo – Brasília, 2017.**
84 folhas.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia,
Administração e Ciências Contábeis – FACE. Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis, Brasília, 2017.

Bibliografia.

1. IPSAS 2. *Standard Cost Model* 3. Regulação 4. Setor Público 5. Brasil. I.
LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa II. Universidade de Brasília III. Custo da
Regulação Contábil no Setor Público Brasileiro: Aplicação do *Standard Cost
Model* na adoção de IPSAS pelos Ministérios Federais

CDD –

LILIAN MENDES FIGUEIREDO

**CUSTO DA REGULAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
APLICAÇÃO DO *STANDARD COST MODEL* NA ADOÇÃO DE IPSAS PELOS
MINISTÉRIOS FEDERAIS**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont).

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa – Orientador
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UnB

Prof^a. Dr^a. Fátima de Souza Freire – Examinador Interno
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis - UnB

Prof^a. Dr^a. Adriana Maria Procópio de Araujo – Examinador Externo
Departamento de Contabilidade - FEA/RP - USP

Brasília, DF
2017

Dedico este trabalho à Universidade de Brasília,
aos meus familiares e amigos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço à Deus por ter me proporcionado saúde.

Aos professores e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont), por terem permitido meu ingresso, compartilhado conhecimento e colaborado pela conclusão satisfatória da minha vida acadêmica.

Agradecimento especial ao meu orientador Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa pela paciência, pelos ensinamentos e pela compreensão quanto às adversidades ocorridas.

Aos meus colegas de mestrado pelo companheirismo nesse difícil caminhar.

Ao meu noivo, agora marido, pelo apoio e paciência nesse período de extrema dedicação ao mestrado.

Aos meus amigos e familiares por terem compreendido minha ausência e mesmo assim se fizeram presentes.

Aos meus colegas de trabalho pelo apoio e compreensão.

À Universidade de Brasília por ter me acolhido pela segunda vez durante minha vida.

*“A lei da mente é implacável.
O que você pensa, você cria;
O que você sente, você atrai;
O que você acredita, torna-se
realidade. ”*

Buda

RESUMO

A busca por uma regulação de qualidade, que viabilizasse a transparência, a redução de custos, o controle social, o desenvolvimento econômico etc., culminou no surgimento dos padrões contábeis internacionais. Dessa forma, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – IPSAS passaram a ser o embasamento para que o Conselho Federal de Contabilidade – CFC emitisse as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBC TSP. Diante do exposto, esta dissertação objetiva mensurar o custo da regulação contábil aplicando o Modelo do Custo Padrão, o *Standard Cost Model* – SCM no setor público brasileiro. Cabe ressaltar que o modelo é uma das principais ferramentas utilizadas na Europa para a redução dos encargos administrativos advindos das imposições da regulação. Diante disso, para que o objetivo fosse atingido utilizou-se de levantamento bibliográfico, documental e aplicação de questionários. As NBC TSP foram desmembradas em Informações Obrigatórias a serem cumpridas pelos contadores públicos federais. Eles foram questionados sobre o tempo e a frequência demandados para atendê-las, e os custos diretos e indiretos associados às Setoriais Contábeis de uma amostra de Ministérios do Brasil foram aferidos. De posse dos dados, o SCM apontou um total estimado de aproximadamente R\$ 23,6 milhões de encargos administrativos que a população de 22 ministérios brasileiros gasta para cumprir as normas contábeis supracitadas. Ao conhecer os custos da regulação contábil, abre-se a possibilidade para reduzir ou até mesmo extinguir aqueles considerados excessivos. A pesquisa mostrou que caso as despesas com contratações de serviços de terceiros, assim como o tempo para a execução dos procedimentos obrigatórios fossem diminuídos, os encargos administrativos também seriam. Assim, a redução dos custos da regulação demonstra uma otimização ao se utilizar os recursos públicos, gerando economicidade e auxiliando no crescimento econômico do Brasil.

Palavras-chave: IPSAS. *Standard Cost Model*. Regulação. Setor Público. Brasil.

ABSTRACT

The search for a better regulation, one that leads to transparency, cost reduction, social control, economic development, etc., resulted in the arising of international accounting standards. Thus, the International Public Sector Accounting Standards - IPSAS became the basis for the Conselho Federal de Contabilidade - CFC to publish the Brazilian Public Sector Accounting Standards - *Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público* - NBC TSP. This dissertation aims to measure the cost of accounting regulation by applying Standard Cost Model (SCM). SCM is one of the main tools used in Europe to reduce the administrative burdens that come up with regulation. In order to achieve this objective, a bibliographical, documentary and questionnaire was used. The NBC TSP was broken down into Information Obligation to be accomplished by federal public accountants. They were asked about the time and frequency demanded, and the Accounting Sectors' direct and indirect costs of a sample of Brazilian Ministries were measured. Based on the data, the SCM ended up with an estimated total of R\$ 23.6 millions of administrative charges that the population of 22 Brazilian ministries spends to comply with the accounting standards mentioned above. Knowing the costs of accounting regulation make it possible to reduce or even extinguish those considered excessive. This research shows, for example, that administrative burden costs could be reduced if the cost of contracting outsourced services, as well as the time for complying with the mandatory procedures were also reduced. Consequently, reducing the costs of regulation demonstrates an optimization when using public resources, generating savings and helping Brazil's economic growth.

Keywords: IPSAS. Standard Cost Model. Regulation. Public Sector. Brazil.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Custos da Regulação	45
--------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Mudanças na contabilidade pública brasileira após a convergência	32
Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	33
Quadro 3 – Principais alterações trazidas no MCASP 7ª Edição	34
Quadro 4 – Fórmula do Standard Cost Model.....	41
Quadro 5 – Fases e Etapas para o cálculo utilizando o Standard Cost Model	47
Quadro 6 – Identificação dos Procedimentos e Atividades Administrativas constantes nas alterações do MCASP e Manual SIAFI devido à publicação das NBC TSP	54
Quadro 7 – Informações Obrigatórias e Atividades Administrativas das NBC TSP	60
Quadro 8 – Custo direto da mão de obra, média das remunerações e da quantidade de contadores	64
Quadro 9 – Cálculo da Taxa	67
Quadro 10 – SCM: Cálculo do Preço	67

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Redução dos encargos administrativos da Holanda em milhões de Euros.....	44
Tabela 2 – Cálculo dos encargos administrativos da Holanda para uma regulação imposta pela UE.....	44
Tabela 3 – SCM: Tempo médio e Frequência para o cumprimento das Atividades Administrativas demandadas pelas NBC TSP.....	62
Tabela 4 – Somatório do Tempo médio das AA para cumprimento das Informações Obrigatórias demandadas nas NBC TSP	63
Tabela 5 – Custos Administrativos Indiretos (material de consumo e serviços de terceiros) da amostra de Ministérios Federais (em Reais).....	64
Tabela 6 – Rateio dos Custos Administrativos por quantidade de Servidores nos Ministérios (em Reais).....	65
Tabela 7 – SCM: Cálculo da Quantidade por Atividade Administrativa demandada nas NBC TSP	68
Tabela 8 – SCM: Somatório da Quantidade por Informações Obrigatórias demandadas nas NBC TSP.....	69
Tabela 9 – SCM: Cálculo dos Encargos Administrativos de cada AA	70
Tabela 10 – SCM: Cálculo dos Encargos Administrativos de cada IO.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividade)
AIR	Análise do Impacto Regulatório
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
FMI	Fundo Monetário Internacional
IAS	<i>International Accounting Standard</i> (Normas Internacionais de Contabilidade)
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade)
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> (Federação Internacional de Contadores)
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionais de Informação Financeira)
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público)
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> (Conselho de Normas Internacionais Contábeis aplicadas ao Setor Público)
IO	<i>Information Obligation</i> (Informação Obrigatória)
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	Procedimentos Contábeis Específicos

PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PRO-REG	Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação
SCM	<i>Standard Cost Model</i> (Modelo do Custo Padrão)
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC	Sistema de Informações de Custos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TDABC	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividade e Orientado pelo Tempo)
UE	União Europeia

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	17
1.1. Contextualização	17
1.2. Problema	19
1.3. Objetivos	20
1.4. Justificativa e Relevância	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1. Teorias da Regulação.....	23
2.1.1. Teoria do Interesse Público	24
2.1.2. Teoria da Captura	25
2.1.3. Teoria do Grupo de Interesse Econômico	26
2.2. Regulação da Contabilidade	26
2.2.1 Convergência da Contabilidade aos Padrões Contábeis Internacionais	29
2.2.2. Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	31
2.3. Impacto Regulatório	37
2.3.1 Análise do Impacto Regulatório (AIR).....	38
2.3.2 <i>Standard Cost Model</i> (SCM).....	40
2.4. Gastos no Setor Público.....	47
3. METODOLOGIA.....	52
3.1. Aspectos Metodológicos.....	52
3.2. Etapas Realizadas	53
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	60
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
REFERÊNCIAS	77
APÊNDICE A – Questionário	83

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

A atual demanda de contenção dos gastos no âmbito nacional e a necessidade de demonstrar eficiência ao utilizar os recursos públicos podem ser alcançadas a partir do implemento da regulamentação de qualidade. Caso a regulação seja efetiva, eficiente, transparente e responsável, fornece segurança ao sistema regulatório, reduz os custos, amplia a participação e controle social, além de promover o crescimento e desenvolvimento econômico do país (PROENÇA; RODRIGO, 2012).

Porém, por mais que a regulação traga vantagens para o condicionamento do mercado, se esta não for bem elaborada pode se tornar onerosa, complexa e por vezes inefetiva. Dessa forma, a regulação em si surgiu a partir do abalo de confiança nas instituições públicas e privadas, ocasionada principalmente pelas falhas na governança e na regulação, que foram reveladas mais uma vez durante a crise econômica e financeira mundial (OCDE, 2012).

Neste cenário de incertezas econômicas, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE acredita que “o estabelecimento de um marco regulatório nacional funcional para mercados transparentes e eficientes é primordial para a recuperação da confiança e recuperação do crescimento” (OCDE p. 03, 2012).

Devido à influência exercida pela regulação, surgiram as Teorias da Regulação, cujos objetivos eram explicar os motivos da intervenção realizada por reguladores no comportamento do mercado (TAVARES; DOS ANJOS, 2014).

Assim, Silva (2012) informa que deve-se buscar uma regulação voltada para os resultados, focada no cidadão, no aperfeiçoamento das práticas e dos mecanismos para transparência e participação social. Tem-se que a regulação auxilia no desenvolvimento dos mercados e no atingimento das metas sociais e públicas.

Considerando a importância da contabilidade em fornecer informações confiáveis para o mercado, a regulação nessa área se fez necessária. Dessa forma, as entidades foram obrigadas a divulgar determinadas informações, com maior transparência, de modo a atender à necessidade dos seus usuários (CARDOSO et al. 2010).

Ademais, a globalização trouxe consigo a demanda por informações comparáveis. Nesse contexto foram formulados os padrões contábeis internacionais possibilitando que a contabilidade fosse capaz de gerar uma comunicação mundial, contribuindo para a integração dos mercados. Portanto, tem-se que as regras internacionais são um dos fatores para a imposição

de regulação (PRO-REG, 2010), ademais os padrões contábeis são importantes para a regulação da contabilidade (CARDOSO et al., 2008; AKISIK, 2013).

Assim, esforços foram demandados para a padronização das práticas contábeis. Houve a emissão de orientações contábeis internacionais para o setor público e privado, as orientações foram promovidas pela *International Federation of Accountants* – IFAC. Os pronunciamentos voltados especificamente para o setor público são desenvolvidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB, um conselho da supramencionada IFAC. A intenção dessas organizações é que a adoção dos padrões pelos governos mundiais forneça informações mais consistentes, de melhor qualidade, comparáveis e transparentes (IPSASB, 2016).

Desse modo, o Ministério da Fazenda do Brasil publicou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispondo sobre a intenção de convergir as regras contábeis voltadas para entes públicos de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, emitidas pela IFAC através do seu comitê, o IPSASB.

Logo, as IPSAS serviriam de embasamento para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público - NBC TSP emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a regulação tornou as normas de atendimento obrigatório em âmbito nacional.

Quanto à forma de regular, a OCDE (2012) recomenda que os Governos tracem objetivos claros na implementação da regulação, atentando-se para que os benefícios econômicos, sociais e ambientais justifiquem os custos.

Na temática acerca de custos incorridos pela regulação, faz-se importante ressaltar que o Brasil apresenta um dos mais elevados gastos públicos. Pesquisas na área mostram que o excesso de gastos impacta negativamente no crescimento econômico do país (DEVARAJAN; SWARROP; ZOU, 1996; SOUSA; PAULO, 2016).

Dessa maneira, o Governo Federal vem tentando limitar os gastos. Uma medida tomada recentemente, em 2016, foi a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional - PEC 55 que propôs um teto para os gastos públicos objetivando contornar a crise econômica. Posteriormente a PEC foi publicada na forma da Emenda Constitucional nº 95, em 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal e deu outras providências.

Além da PEC do teto dos gastos públicos, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN vem se empenhando para que haja uma melhoria da qualidade do gasto, um exemplo foi o lançamento do livro: “Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência” em 2015. O livro, fruto de uma parceria da STN com universidades e o Banco Mundial, trata

da necessidade de alocar eficientemente os recursos públicos e também a disseminação de técnicas de mensuração da eficiência no gasto.

Nesse contexto de contenção do gasto público e considerando os custos existentes no processo de regulação da contabilidade, surge a necessidade de mensurá-los e avaliar o uso de ferramentas que indiquem caminhos para uma melhor alocação dos recursos, visando um melhor atendimento social.

Por conseguinte, o debate acerca da qualidade da regulação é beneficiado pela difusão de instrumentos que objetivam melhorá-la. Coletti (2013) informa que os mais utilizados são o AIR – Análise do Impacto Regulatório e o SCM – *Standard Cost Model*. O primeiro, abrangente, seria mais utilizado para analisar os impactos sociais, econômicos e ambientais antes da regulação e o segundo, para estimar os encargos administrativos impostos por uma regulação.

Tendo em vista que o benefício gerado pela regulação da contabilidade foi demonstrado em diversas pesquisas, principalmente no que tange à melhoria das informações prestadas aos usuários, maior transparência e consequentemente aprimorando o comportamento do mercado, o foco deste trabalho é estudar as normas e possibilitar a mensuração dos custos atribuídos ao seu cumprimento, permitindo que se evite aqueles considerados excessivos ou desnecessários, alocando melhor os recursos.

1.2. Problema

A literatura mostra que a regulação impõe custos, portanto existem encargos administrativos ao regular a contabilidade. A Análise do Impacto Regulatório - AIR é uma forma de avaliar qualitativamente a regulação, já o método *Standard Cost Model* - SCM avalia objetiva e quantitativamente os custos, utilizando os fundamentos do sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC.

Diante disso, o presente trabalho busca analisar o valor dos encargos administrativos no âmbito de uma amostra de ministérios brasileiros, impostos pela adoção obrigatória de normas contábeis convergidas aos padrões internacionais.

Dessa forma é levantada a seguinte questão de pesquisa:

“Qual é o custo gerado pela adoção obrigatória de IPSAS, no âmbito de Ministérios Federais brasileiros?”

1.3. Objetivos

De forma geral, o trabalho visa estimar os custos da regulação da contabilidade no setor público brasileiro, com o principal intuito de analisar se existem excessos e possibilitar a redução e uma alocação mais eficiente. Assim, o estudo visa mensurar o impacto regulatório da adoção de novos padrões contábeis pelo poder público, utilizando-se da aplicação do modelo *Standard Cost Model* – SCM em uma amostra de ministérios do Poder Executivo Federal do Brasil. Desse modo, visa contribuir para a decisão dos gestores na forma de utilizar o recurso público, gerando economicidade ou maior eficiência, além de viabilizar outros estudos e aplicação do SCM em diferentes áreas e leis.

Desse modo, seguem os objetivos específicos da pesquisa:

- Adaptar o *Standard Cost Model* – SCM para a realidade da Administração Pública brasileira;
- Estabelecer as Informações Obrigatórias - IO exigidas nas normas e suas Atividades Administrativas - AA relacionadas;
- Conhecer o tempo utilizado pelos contadores para gerar as informações demandadas pelos novos padrões contábeis e o custo da mão de obra por unidade de tempo;
- Definir a frequência e quantidade de vezes que as Informações Obrigatórias são demandadas pela regulação;
- Levantar os custos administrativos dos Ministérios selecionados;
- Mensurar o custo da regulação da contabilidade pública, ou seja, analisar o impacto regulatório dos novos padrões contábeis por meio do *Standard Cost Model* – SCM adaptado. Pretendendo-se aferir o total dos gastos com encargos administrativos para o cumprimento das NBC TSP convergidas das IPSAS.

1.4. Justificativa e Relevância

A Contabilidade tem o papel importante de fornecer informações para a tomada de decisão dos seus usuários, desse modo as entidades devem prestar contas à sociedade. Contudo, os provedores e usuários da informação contábil podem possuir interesses diversos, surgindo a regulação da contabilidade para definir os padrões e normas a serem seguidos determinando quais informações devem ser geradas e divulgadas (CARDOSO et al. 2010).

Uma boa regulação, uma regulação de qualidade, pode trazer vantagens como a de reduzir os riscos e custos regulatórios, além de ampliar a participação e o controle social, assim como incentivar o desenvolvimento e crescimento econômico (PRO-REG, 2010).

Todavia, a produção normativa pode se tornar onerosa, complexa e excessivamente específica, ou seja, a definição das normas não é uma tarefa fácil para os reguladores. Se as normas forem poucas e flexíveis podem ocorrer equívocos de interpretação e aumentariam os riscos do não cumprimento, se forem muitas e rígidas aumentam os custos e a burocracia (COLETTI, 2013).

Assim, a busca atual no sistema regulatório brasileiro é de uma regulação voltada para os resultados, focada no cidadão, no aperfeiçoamento das práticas e dos mecanismos para transparência e participação social (SILVA, 2012).

A regulação pode auxiliar no desenvolvimento dos mercados, no atingimento das metas sociais e públicas, nesse aspecto Graham e Woods (2006) colocam que essas metas incluem uma correta aplicação da contabilidade, das regras de auditoria, dentre outras.

Considerando a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais – IPSAS, o representante do IPSASB no Brasil informou que as novas regras impactarão profundamente a contabilidade dos entes federativos (CFC, 2016).

Neste sentido, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, grupo responsável por auxiliar na definição da Contabilidade Aplicada ao Setor Público ao buscar uma maior transparência da gestão fiscal, racionalização de custos nos entes e melhoria da qualidade da informação contábil, emitiu uma opinião acerca do custo-benefício da aplicação das IPSAS no Brasil. O GTCON considerou que a aplicação das IPSAS garantirá registros contábeis uniformes e consistentes, ou seja, na visão deles os resultados positivos superam os dispêndios (DINIZ et al. 2015).

Diante do exposto, o presente trabalho busca contribuir para a crescente demanda de contenção dos gastos no âmbito nacional, assim como a necessidade de demonstrar eficiência ao utilizar recursos públicos. Podendo ainda auxiliar os reguladores a utilizar uma nova ferramenta, o *Standard Cost Model* - SCM, no cumprimento das suas atribuições de normatizar.

A utilização do SCM no setor público se justifica a partir da reforma da administração pública, a qual passou a utilizar ideias e ferramentas advindas do setor privado. De acordo com Liguori (2012), a Contabilidade e a Nova Gestão Pública estão relacionadas, ambas contribuindo para a redução das divergências entre os setores público e privado, e também dando maior foco aos resultados.

Além disso, é consensual nas pesquisas que a regulação da contabilidade gera melhores informações para os usuários, portanto esse trabalho se faz útil para auxiliar os reguladores a tornar as normas mais efetivas para o cumprimento do objetivo de atender a demanda social ao mesmo tempo em que pode torná-las menos onerosas, ao conhecer seus custos atribuídos e evitar aqueles considerados excessivos ou desnecessários.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentadas as Teorias da Regulação, os motivos para regular e um esclarecimento acerca da Regulação da Contabilidade. Além disso, serão dadas informações sobre a análise do impacto regulatório, assim como a definição do modelo denominado *Standard Cost Model* - SCM e sua aplicabilidade. Para finalizar o referencial teórico será abordado o tema de Custos no Setor Público brasileiro.

2.1. Teorias da Regulação

As teorias da regulação surgiram no século 20 com o propósito de explicar os motivos pelos quais os reguladores intervêm no comportamento do mercado. Dessa forma, estudos foram desenvolvidos, principalmente por economistas e advogados (TAVARES; DOS ANJOS, 2014). Ademais, devido à existência de falhas no mercado, houve a necessidade de intervenção regulatória, as teorias auxiliam a encontrar formas de corrigi-las, pois existem diversas restrições e imperfeições do mercado (MUELLER, 2001). Diante do exposto, sobrevieram as teorias do Interesse Público, da Captura e do Grupo de Interesse Econômico.

Outrossim, essas teorias podem contemplar a descrição dos fenômenos regulatórios, ou a prescrição de como devem ser organizados os processos de regulação e ainda uma combinação de ambas perspectivas (CARDOSO et al., 2009). As teorias visam entender a regulação, sua origem e evolução, o porquê da sua existência, quando e quais mercados devem ser regulados, quem serão os beneficiados, quais as motivações dos atores envolvidos, etc. (MUELLER, 2001; CARDOSO, 2005).

Mueller (2001) complementa que a criação de regras visa reduzir os problemas que podem ocorrer entre as firmas, reguladores, consumidores, governos e outros; o autor cita como exemplo de falhas as assimetrias informacionais, as incertezas, os custos de transação, oportunismos e a complexidade em firmar compromissos razoáveis. Dessa forma, de acordo com Cardoso (2005) cabe ao Estado prestar serviços públicos, fiscalizar a ordem econômica e atuar na regulação. Tem-se que tais teorias corroboram no entendimento da regulação da contabilidade.

Portanto, as regras, tão comuns nas instituições políticas democráticas, se perfazem como um ponto inicial para a análise dos seus efeitos na regulação da contabilidade (WAGENHOFER, 2011). Um exemplo citado pelo autor mostra que a divulgação voluntária, com respeito à qualidade e quantidade de informação, pode ser comparada com a divulgação mandatória, demonstrando assim, quais seriam os custos e benefícios da regulação.

Nos estudos realizados por Carmo et al. (2012), os autores encontraram indícios que a regulação contábil internacional se identifica com a Teoria da Regulação dos Grupos de Interesse, tendo em vista resultados que evidenciaram *lobbying*.

As alterações trazidas na contabilidade pública brasileira devido à adoção dos padrões contábeis internacionais podem ser explicadas pelas teorias da regulação. Como exemplo, pode-se citar a mudança do enfoque contábil orçamentário para o patrimonial. Pois, ao considerar que o patrimônio é público e este é o objeto da contabilidade, há uma semelhança com a teoria do interesse público. Dessa forma, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, as IPSAS e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público - NBCT SP vão ao encontro desse enfoque que prioriza as demandas da sociedade.

Diante do exposto e a influência das teorias da regulação na contabilidade, seguem nos próximos tópicos as definições das principais teorias da regulação: Teoria do Interesse Público, Teoria da Captura e Teoria do Grupo de Interesse Econômico.

2.1.1. Teoria do Interesse Público

A visão clássica da regulação, cujo propósito seria o zelo pelo interesse público, é demonstrada pela teoria do interesse público (CARDOSO et al., 2009). Essa teoria baseava-se em duas premissas, conforme definido por Tavares e dos Anjos (2014), uma alicerçada na ineficiência e fragilidade dos mercados econômicos e a outra em que a regulação não incorreria em custos. Os autores explicam que a regulação trata do atendimento às demandas públicas para a correção das ineficiências que podem ocorrer quando o mercado opera livremente.

Portanto, o ponto de vista dessa teoria está fortemente ligado ao bem-estar econômico, onde a regulação proporcionaria medidas corretivas contra as falhas de mercado e consequentemente promoveria o interesse público e o bem-estar social (HARNAY; SCIALOM, 2016). Segundo Mueller (2001) seu propósito é o de defender o interesse do público contra as perdas de bem-estar, como exemplo da regulação profissional, uma forma de evitar que pessoas descapacitadas exerçam a profissão que ocasionaria a perda do bem-estar social.

Dessa forma, a regulação ocorreria somente se os benefícios sociais superassem os custos (Carmo et al., 2012). Além disso, até 1970, esta era a teoria predominante para explicar a origem e o propósito da regulação, porém ela não possibilitava entender como a demanda por regulação era efetivamente transformada em regras (MUELLER, 2001).

A relação entre a teoria e a contabilidade, segundo Carmo et al. (2012), reside no principal produto dessa ciência, a informação. Os autores explicam, ao citar Akerlof (1970), que a falta de informação faz com que o mercado não funcione de forma eficiente, gerando

assimetria informacional. E essa é tida como a principal falha de mercado cujos órgãos reguladores da contabilidade buscam sanar, melhorando o acesso das partes interessadas às informações.

2.1.2. Teoria da Captura

Em contraposição à teoria anterior, surgiu a teoria da captura como uma crítica da visão do interesse público e pressupondo a influência dos regulados no regulador, intencionados no atendimento dos interesses próprios. Harnay e Scialom (2016) informam a ineficiência econômica em vários mercados regulados e também uma dificuldade em compreender uma regulação que proporcione a maximização do bem-estar geral.

Ademais, existem evidências empíricas, que comprovam que a regulação muitas vezes é exercida em favor das empresas reguladas, portanto, em detrimento dos interesses da sociedade (Cardoso et al., 2009). Assim, a teoria baseia-se no fato de que a regulação tende a favorecer os regulados mais fortes, que conseguem capturar os reguladores como forma de proteger seus interesses, ou seja, influenciariam a regulação a seu favor e ainda dificultaria o acesso de seus concorrentes, criando barreiras e custos (MUELLER, 2001).

Nesse sentido, Carmo et al. (2012) explicam que segundo essa abordagem a regulação era elaborada de forma a beneficiar as entidades reguladas, os reguladores eram capturados, ou seja, submissos aos interesses dos regulados. De acordo com Mueller (2001), apesar do surgimento da regulação ter sido motivada à corrigir as falhas do mercado, a teoria da captura mostra que a regulação acabaria sendo desvirtuada para atender os interesses dos regulados.

Corroborando com o exposto e correlatando com a Ciência Contábil, Tavares e dos Anjos (2014 p.52) explicam:

Dentro do âmbito contábil, é razoável supor que diferentes grupos (tais como auditores, contadores, firmas, reguladores nacionais, academia) terão diferentes interesses sociais e econômicos e se interessarão em influenciar o processo (*lobby*) quando percebem uma ameaça ou oportunidade em relação ao novo padrão contábil proposto, ou seja, quando as decisões do regulador impactarão em arranjos contratuais, gerenciais, sociais, ou até mesmo no valor da firma.

Uma falha apontada à esta teoria, reside no fato de que ela não consegue explicar quais grupos específicos irão capturar o regulador e quais grupos serão prejudicados, tampouco explica como certos regulados, sem muita força, conseguem capturar o processo regulatório (MUELLER, 2001).

2.1.3. Teoria do Grupo de Interesse Econômico

A partir da visão do interesse público, surgiram alguns autores que tentaram uni-la com as perspectivas de grupos de interesse, que culminou em uma nova teoria com foco tanto na ineficiência do mercado quanto no que poderia interferir na regulação estatal. Harnay e Scialiom (2016) exemplificam que a influência e pressão exercida por grupos de interesse afetam as autoridades reguladoras. Dessa forma, os autores concluem que os acadêmicos defensores da teoria do grupo de interesse econômico são mais pessimistas sobre os efeitos positivos da regulação que a abordagem do interesse público.

Portanto, a regulação atenderia às necessidades daquele grupo que conseguisse exercer maior pressão relativa sobre o legislador e regulador, ou seja, a regulação é vista como o resultado entre os grupos de interesse e o Estado (CARDOSO et al., 2009). De acordo com Muller (2001) esta teoria permite identificar quais os beneficiados e os penalizados pela regulação, ou seja, identificam quem ganha e quem perde, assim como busca provar quais efetivamente apoiaram ou se opuseram à mudança.

Ademais, é possível explicar a relação das teorias da regulação com o processo de normatização contábil. Nesse caso, Tavares e dos Anjos (2014) mostram a existência do *lobby* no processo de regulação, pois a contabilidade proporciona consequências econômicas; assim, os posicionamentos de grupos são manifestados quando percebem que a norma contábil proposta trará reflexos para o alcance de seus interesses.

O entendimento acima corrobora com os estudos de Carmo et al. (2012, p. 6) cuja opinião dos órgãos reguladores “deve estar alinhada com a opinião de algum grupo ou grupos específicos que fazem pressão, *lobbying*, sobre o processo de normatização internacional”.

Elucidadas as Teorias que influenciam o processo de regulação, no próximo tópico apresenta-se revisão literária acerca da padronização contábil.

2.2. Regulação da Contabilidade

Existem diferentes pressões para que o Estado passe a regular, sejam as novas ideias políticas, a economia, opinião pública, mudanças tecnológicas ou mudanças na sociedade; isto é, para uma efetividade do mercado, é necessária a imposição regras (PRO-REG, 2010).

Debates sobre o impacto da regulação envolvem questões sobre como ela pode facilitar o desenvolvimento de mercados e o atingimento dos objetivos sociais e públicos; segundo Graham e Woods (2006), essas metas incluem a proteção ambiental, direitos dos trabalhadores

e consumidores, aplicação das leis de concorrência, uso da contabilidade e das regras de auditoria.

Dessa forma, as Teorias da Regulação, conforme abordadas no tópico anterior, buscaram explicar as motivações para intervir no mercado. Ao se tratar da regulação da contabilidade é possível perceber a imposição de divulgar informações específicas a alguns tipos de setores e atividades (MORAES; GONÇALVES; NIYAMA, 2015).

Um importante argumento a favor da regulação da divulgação contábil é a vantagem de fornecer informações padronizadas (MURCIA; SANTOS, 2009). Nesse sentido, Akisik (2013) informa que apesar de não existir regulação em todos os setores a profissão contábil está passando por um processo de “re-regulação”, motivada principalmente pela globalização e pelos escândalos nas divulgações financeiras. Dessa forma, as agências reguladoras estão se esforçando para que ocorra uma melhoria da regulação da contabilidade para conquistar a confiança pública e possibilitar o crescimento econômico (AKISIK, 2013).

O impacto da ausência da regulação nas divulgações financeiras foi estudado por Barton e Waymire (2004). Esses autores focaram em identificar se, em ambientes desregulados, a divulgação de informações de maior qualidade reduziu a perda dos investidores quando da quebra do mercado de ações americano em 1929. Como resultado de suas análises, eles constataram que as perdas dos investidores foram menores quando as entidades apresentaram relatórios de maior qualidade (TAVARES; DOS ANJOS, 2014).

No cenário de crise, Butter, Graaf e Nijsen (2009) citam que provavelmente a principal causa para a crise mundial de 2007/2008 foi a falta de uma supervisão governamental efetiva voltada para o mercado financeiro. Segundo os autores, essa supervisão depende de informações e essas informações obrigatórias demandadas por uma regulação resultam em encargos administrativos para aqueles que as cumprem.

Similarmente, Konigsgruber (2013) mostra que as discussões devem estar voltadas para os efeitos econômicos da regulação da contabilidade, que não são óbvios e nem independentes do contexto, e que o *International Accounting Standards Board* - IASB contém nos padrões emitidos aspectos técnicos e que estes não devem ser os únicos a serem levados em conta. Ou seja, de acordo com Tavares e dos Anjos (2014) existe uma diferença conceitual entre normatizador e regulador, onde o primeiro não tem poder mandatário, portanto as normas por eles emitidas passam a ser exigidas através de leis ou resoluções específicas promulgadas por reguladores nacionais.

Assim, a adoção dos padrões contábeis pode ser insuficiente caso não exista um ambiente regulatório efetivo, composto de leis, de uma boa auditoria, padrões éticos, e profissionais contábeis competentes (AKISIK, 2013).

Dessa forma, a compreensão do processo de regulação da contabilidade requer uma visão mais ampla da contabilidade enquanto área do conhecimento social. Tavares e dos Anjos (2014) expõem que a partir da compreensão dos conflitos que circundam as escolhas contábeis é possível se aproximar da função social da contabilidade, abordando o que é a contabilidade, como é feita e, principalmente, para que ela serve.

Nesse sentido, Ordelheide (2004) entende a contabilidade como uma instituição social, formada por mecanismos que auxiliam na redução da assimetria informacional (CARDOSO et al. 2008). Portanto, a regulação da contabilidade pode mitigar os conflitos de interesse entre os detentores da informação e os usuários.

Ademais, segundo Watts e Zimmerman (1986) os processos político e de mercado afetam na escolha das práticas contábeis, pois existem as diferenças informacionais e práticas de *lobbying* que influenciam na decisão dos gestores sobre a escolha de procedimentos contábeis onde houver flexibilidade permitida pela norma. Ou seja, eles escolhem os procedimentos contábeis a serem utilizados em períodos de crise e para atender interesses particulares, fazem um balanço do custo-benefício das alternativas contábeis. Assim, os autores informam que esses custos advindos de processo político são maiores que do mercado (WATTS; ZIMMERMAN, 1986).

Diante do exposto, a normatização contábil é influenciada pelo mercado e pelo processo político. Tem-se que a regulação da contabilidade é externa, e no âmbito nacional e internacional existem órgãos normativos responsáveis por emanar os padrões contábeis, sendo exemplos o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, o *International Accounting Standards Board* – IASB, dentre outros. Portanto, “todas essas formas de regulação se utilizam dos números providos pela contabilidade e se baseiam na lógica contábil” (CARDOSO et al., 2009, p.784).

Os autores, Graham e Woods (2006) informam sobre a necessidade dos governos em exigirem padrões de divulgação, além disso falam da importância do controle social, cuja mobilização chama a atenção caso o regulamento não esteja sendo cumprido.

Akisik (2013) considera que uma das mais importantes extensões da regulação da contabilidade são os padrões contábeis internacionais. Portanto, a regulação da contabilidade pode ser formalizada pelos padrões contábeis (CARDOSO et al., 2008). Diante desse cenário,

diversos países, assim como o Brasil, adotaram os padrões contábeis internacionais no âmbito interno.

2.2.1 Convergência da Contabilidade aos Padrões Contábeis Internacionais

A contabilidade é considerada uma ciência social, portanto deve ser capaz de gerar uma comunicação que alcance não apenas uma região e sim o mundo, Fragoso et al. (2012) utilizam para a contabilidade o termo “linguagem universal de negócios”, que pode ser proporcionada através da emissão de padrões.

Já a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), conforme o MCASP (2017 p. 365), tem o objetivo de “fornecer aos seus usuários informações sobre os resultados alcançados e outros dados de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, à transparência da gestão fiscal e à instrumentalização do controle social”.

Porém, a universalização dos conceitos e da prática contábil é dificultada pela existência de divergências culturais entre os países. Mas existe esforço por padronização, cada vez mais intenso, uma vez que perpassou do processo de adoção de normas para a harmonização e culminou na convergência aos padrões internacionais (FRAGOSO et al., 2012).

A convergência significa a adoção dos padrões pelo país, enquanto que a harmonização reflete uma aproximação das normas entre os países, respeitando as divergências (NIYAMA, 2005). Nesse contexto, percebe-se o papel significativo advindo de uma autoridade central que consiga responder às demandas sociais com base nas teorias contábeis.

Desse modo, a autoridade deve ser capaz de construir uma relação de apoio com os reguladores nacionais, e esses passam a considerar os padrões por ela elaborados essenciais para o desenvolvimento econômico dos seus países. Tem-se um grande número de países que aderiu aos ditos padrões contábeis de alta qualidade, os denominados *International Financial Reporting Standards* - IFRS, objetivando aumentar os investimentos estrangeiros e consequentemente propiciar o crescimento econômico (AKISIK, 2013).

No Brasil, a contabilidade do setor privado segue os padrões internacionais (IFRS) publicados pelo *International Accounting Standards Board* – IASB. A convergência da contabilidade privada avançou de forma rápida, enquanto a contabilidade aplicada ao setor público ainda buscava padrões (CFC, 2016).

Nesse contexto, tem-se, no âmbito da contabilidade pública internacional, a autoridade central - *International Federation of Accountants* - IFAC. Esta serve aos interesses públicos e

fortalece a profissão contábil ao promover a utilização de padrões internacionais de alta qualidade (IFAC, 2016).

A IFAC foi é uma organização internacional que representa os profissionais contábeis, além de ser constituída pelos comitês técnicos que emitem orientações sobre padrões de contabilidade, dentre eles o *International Public Accounting Standards Board* – IPSASB, que desenvolve os pronunciamentos para o setor público, as *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

Destaca-se ainda que os padrões desenvolvidos para o Setor Público são baseados nas normas emitidas para o setor privado, as *International Financial Reporting Standards* – IFRS. A literatura vem mostrando a aplicação dos modelos utilizados no setor privado, que enfatizam a *performance* governamental. Os debates acerca da reforma no setor público vêm sendo analisados sob a perspectiva da Nova Gestão Pública, Reforma Administrativa, dentre outras nomenclaturas (COLETTI, 2013).

A intenção da IFAC é que, com a adoção das IPSAS pelos governos mundiais, as informações sejam mais consistentes, de melhor qualidade, comparáveis e transparentes (IPSASB, 2016). A Federação Internacional de Contadores - IFAC compreende um número aproximado de 175 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições. Dentre os membros da IFAC, o Brasil é representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (IFAC, 2016).

Outrossim, a tradução das IPSAS para o português é resultado de uma ação conjunta do CFC e IBRACON, que além de membros da IFAC, são os tradutores oficiais brasileiros. Apesar de não ser parte da IFAC, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) coopera na busca da adoção do novo modelo de contabilidade patrimonial e na convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (CFC, 2010).

Dessa forma, o início do processo de convergência no Brasil se deu a partir de 2004, quando o CFC criou um grupo de trabalho responsável por estudar as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Essas foram utilizadas para fundamentar a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Assim, em 2008 ocorreu a publicação das primeiras normas brasileiras baseadas nas normas internacionais, as NBC T 16.1 a 16.11. Cabe informar que no mesmo ano o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, “reforçando a intenção de convergir a contabilidade pública do Brasil para os padrões da IFAC” (AMARAL; LIMA, 2013, p. 179).

Com a adoção das IPSAS, no entendimento de Pina e Torres (2003) as informações sobre o patrimônio e custos dos serviços públicos seriam mais precisas; além disso, exige a

complexa atividade de disponibilizar informações que viabilizem o controle social (DINIZ et al., 2015).

Não obstante, tendo em vista as transformações ocorridas no cenário econômico mundial e globalizado, o Ministério da Fazenda, por meio da supracitada Portaria nº 184, complementou sobre a crescente importância dos órgãos públicos em disponibilizar informações contábeis transparentes e comparáveis que sejam compreendidas por diversos usuários, facilitando o acompanhamento e possibilitando a economicidade e a eficiência na alocação de recursos.

Objetivando ampliar o nível de convergência, o Ministério da Fazenda trouxe no Art. 1º dessa Portaria a determinação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central de contabilidade federal, como responsável por desenvolver ações que promovam a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Dentre as ações a serem desempenhadas pela STN no processo de convergência, estão compreendidas instruções de procedimentos contábeis, edição de normativos e manuais.

2.2.2. Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Os primeiros avanços quanto à convergência dos padrões contábeis nacionais aos internacionais ocorreram em 2008, com a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, que contribuíram para a adoção dos novos padrões internacionais (AMARAL; LIMA, 2013).

O MCASP é editado regularmente pela STN. Ele contém as determinações que são baseadas nas Normas Internacionais assim como naquelas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e em respeito às legislações vigentes. Ainda, as normas estabelecidas no MCASP são obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, e são facultativas para empresas estatais independentes (MCASP, 2015).

Verifica-se que houve atualização quanto ao alcance do Manual em sua versão mais atual:

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as

defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes) (MCASP, 2017 p. 24).

A 6ª edição do referido Manual, válida para 2015 e 2016, trouxe mudanças quanto às inovações para a padronização dos registros contábeis. Mudanças que impactaram, principalmente, os procedimentos contábeis patrimoniais, o plano de contas e as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (MCASP, 2015).

As normas brasileiras editadas em 2008 pelo CFC, as NBC T 16.1 a 16.10, alinharam as diretrizes contábeis nacionais aos padrões internacionais. Já em 2015, ocorreu outro avanço no processo de convergência às IPSAS, no qual foi decidida pela convergência integral, significando que as normas internacionais começaram a ser traduzidas e adaptadas à realidade brasileira (CFC, 2016).

Alguns marcos, que ocorreram no passado, também contribuíram para o avanço da contabilidade pública brasileira, como a promulgação da Lei 4.320 em 17 de março de 1964, que estatuiu as normas orçamentárias e contábeis, e continua vigente nos dias atuais; e a Lei complementar nº 101 de 200 (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas, o que conferiu maior transparência nos gastos públicos. O CFC observou que a Lei nº 4.320/64, por ser focada nos aspectos orçamentários, não acompanha as transformações vividas pela contabilidade no Brasil e no mundo.

Diante de tais transformações, tem-se no Quadro 1 abaixo, as principais mudanças contábeis advindas da convergência dos padrões nacionais aos internacionais.

Quadro 1 – Mudanças na contabilidade pública brasileira após a convergência

Contabilidade Pública anterior à Convergência	Contabilidade Pública a partir da adoção dos padrões internacionais
Controle e acompanhamento orçamentário	Controle patrimonial independente do aspecto orçamentário
Sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação	Incluído o sistema de Custos
Demonstrações Contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais	Incluídas: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas.
Reavaliação	Reavaliação, <i>impairment</i> , Valor de mercado, Método de Equivalência Patrimonial.
Depreciação, Amortização e Exaustão (percentuais pré-definidos).	Depreciação, Amortização e Exaustão (de acordo com vida útil econômica do bem avaliado)
Regime de Caixa e de Competência (Misto)	Regime de Competência (primazia da essência sobre a forma)

Contabilidade Pública anterior à Convergência	Contabilidade Pública a partir da adoção dos padrões internacionais
Ativo Financeiro e Ativo Permanente	Inclusão do subgrupo Ativo Intangível
-	Controle contábil na área de planejamento, de modo a integrar os planos hierarquicamente interligados em uma organização.

Fonte: Adaptado de Santos e Almeida (2012), Guimarães e Martins (2015).

As normas mais atuais, a NBC TSP Estrutura Conceitual e as NBC TSP 01, 02, 03, 04 e 05 se tornaram de observância obrigatória para as entidades públicas a partir de 1º de janeiro de 2017. Cabe ressaltar que as NBC T 16.1 a 16.5 foram revogadas e as demais estão sendo editadas e revistas de forma a se adequarem aos padrões internacionais (CFC, 2016).

As NBC TSP 01, 02, 03, 04 e 05 têm correlação com as IPSAS 9, 23, 19, 12 e 32, que tratam respectivamente da Receita de Transação sem Contraprestação; Receita de Transação com Contraprestação; Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; Estoques e Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente (CFC).

A Estrutura Conceitual, publicada no Diário Oficial da União (D.O.U) em 04 de outubro de 2016, a NBC TSP Estrutura Conceitual, é embasada no *Conceptual Framework* da IFAC, e serve de base para o entendimento da contabilidade pública brasileira. Além disso, destaca-se que esta norma determina a sociedade como a principal usuária da informação contábil, o que viabiliza a transparência e o controle social.

A seguir, no Quadro 2, constam as Normas Brasileiras que devem ser observadas por todas entidades do setor público e também por aquelas que recebem, guardam, movimentam, gerenciam ou aplicam recursos públicos.

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Numeração	Resolução CFC	Título da Norma
NBC TSP Estrutura Conceitual	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
NBC T 16.6 (R1)	DOU 31/10/14	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: CFC

Diante das mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade, cabe esclarecer que em caso de conflitos com outros normativos prevalecem as disposições contidas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP e, de forma subsidiária, observar primeiramente as NBC TSP, seguida das NBC Ts não revogadas, posteriormente a Estrutura Conceitual, e as IPSAS podem ser observadas de forma complementar (MCASP, 2017).

A edição mais recente do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a 7ª edição, válida para os exercícios de 2017 e 2018, foi publicada em 22 de dezembro de 2016. Essa edição trouxe mudanças em comparação às edições anteriores, principalmente devido ao teor contido nas novas normas contábeis baseadas nas IPSAS, mais especificamente as NBCT SP, conforme se verifica no quadro abaixo:

Quadro 3 – Principais alterações trazidas no MCASP 7ª Edição

Parte do Manual	Alterações
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS (PCO) – RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Atualização do capítulo conforme alterações da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001; Inclusão de orientações adicionais referentes aos Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores; Atualização do item sobre Renúncia de Receitas.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ORÇAMENTÁRIOS (PCO) – DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Inclusão de orientações adicionais referentes aos Restos a Pagar; Alteração do exemplo sobre fontes, alterando o padrão União para padrão Siconfi.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PCP) – INTRODUÇÃO	Atualização dos capítulos introdutórios conforme a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PCP) – ESTOQUES	Inclusão do capítulo com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 04 – Estoques, observando também a <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) 12 e legislação brasileira quando aplicável.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PCP) – RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO	Atualização do capítulo com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, observando também a <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) 23 e legislação brasileira quando aplicável.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PCP) – RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO	Inclusão do capítulo com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 02 – Receita de Transação com Contraprestação, observando também a <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) 9 e legislação brasileira quando aplicável.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS (PCP) – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES	Atualização do capítulo com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, observando também a <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) 19 e legislação brasileira quando aplicável.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – FUNDEB	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS	Atualização do capítulo com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 05 – Acordos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente, observando também a

Parte do Manual	Alterações
	<i>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 32 e legislação brasileira quando aplicável.</i>
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – OPERAÇÃO DE CRÉDITO	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública.
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA (RPPS)	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Alteração da rotina de contabilização da Compensação Previdenciária
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – DÍVIDA ATIVA	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS (PCE) – CONSÓRCIOS PÚBLICOS	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Atualização do capítulo conforme a Portaria STN nº 274/2016; Exclusão do item sobre Transparência e Aspectos Fiscais.
PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Alteração dos quadros de Equações Contábeis.
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (DCASP)	Atualização do capítulo conforme resultado da consulta pública; Alteração dos quadros do Balanço Orçamentário relativa aos Recursos Arrecadados de Exercícios Anteriores e Reserva do RPPS. Alteração dos quadros do Balanço Financeiro relativa ao detalhamento dos recursos vinculados.

Fonte: Adaptado da STN.

Cabe ressaltar que as alterações por consulta pública envolveram mudanças em parágrafos do MCASP, onde foram utilizados textos propostos pelo público. Houve a inclusão da exigência de se transferir os saldos da conta Restos a Pagar Não Processados Liquidados a Pagar para a conta Restos a Pagar Processados a Pagar. Além disso, foi esclarecido que a depreciação dos ativos reconhecidos no parceiro público (concedente) deve ser realizada da mesma forma que os demais bens registrados no ativo imobilizado, dentre outras medidas acatadas a partir da opinião pública.

As orientações adicionais decorrentes da atual edição do MCASP e os capítulos formulados com base nas NBC TSP foram mudanças relevantes para a contabilidade pública e também na rotina de trabalho dos contadores públicos, devido aos reflexos da adoção das IPSAS pelo setor público brasileiro. Dessa maneira, as alterações trazidas pelas IPSAS e a regulação a partir das NBC TSP na contabilidade pública brasileira tornam-se ferramentas importantes para a elaboração deste trabalho quanto ao objetivo de mensurar o custo da regulação contábil utilizando o método *Standard Cost Model* – SCM nos novos regulamentos.

Diante do exposto, conforme o MCASP (2017) e Quadro 3 acima, verifica-se que as alterações resultantes da padronização contábil impactaram, principalmente, a parte dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), onde os Estoques, Receitas de Transação, Provisões, Passivos e Ativos Contingentes foram alterados de acordo com as novas normas – NBC TSP.

Desse modo, a partir da NBC TSP – Estrutura Conceitual, a mensuração dos ativos e passivos se dá com base no valor de mercado, cuja definição condiz com a de valor justo, ou seja, “o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos” (MCASP, 2017 p. 160).

Nesse sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional atualizou as orientações sobre os procedimentos contábeis de forma detalhada no Manual SIAFI. Cabe esclarecer que o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI é uma importante ferramenta utilizada para registrar, acompanhar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Dessa forma, o sistema permite o controle diário das execuções realizadas pelos órgãos, padroniza os métodos e rotinas de trabalho, torna a contabilidade pública tempestiva e uma fonte segura de informações, proporciona transparência dos gastos, permite acompanhamento do uso dos recursos públicos, dentre outras vantagens (STN).

O citado manual elenca na introdução, os seus objetivos (Manual SIAFI, p.2):

- Padronização de conceitos e procedimentos pelo tratamento uniforme das rotinas de execução;
- Agilização na execução das tarefas objetivando aumento da produtividade;
- Redução de custos através da facilidade de acesso às informações do Sistema pelo usuário; e com minimização do tempo de resposta aos questionamentos do usuário na execução de suas tarefas;
- Melhor aproveitamento dos recursos humanos pela liberação do pessoal técnico das atividades rotineiras e repetitivas no atendimento ao usuário;
- Autonomia do usuário pelo acesso direto aos dados para solução dos problemas próprios da execução;
- Consolidação da imagem do SIAFI pela identidade do Sistema.

Considerando a função do Manual SIAFI em padronizar os conceitos e procedimentos das rotinas e possibilitar a celeridade na execução das tarefas, utilizando-se do disposto no MCASP e legislações vigentes, tem-se como exemplo de cumprimento da sua função as orientações representativas das mudanças no tratamento de bens móveis e imóveis, que foram atualizadas de acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual e com IPSAS 17. Além disso, cabe ressaltar os ajustes referentes às perdas estimadas de créditos, de investimentos e de estoques que foram revistos levando em consideração a NBC TSP Estrutura Conceitual e a NBC TSP 03 sobre as Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Como já dito anteriormente, os padrões contábeis são uma forma importante de regulação (CARDOSO et al., 2008; AKISIK, 2013). Nesse contexto, os próximos tópicos abordarão assuntos relacionados aos impactos da regulação e métodos de custeio.

2.3. Impacto Regulatório

Diversos organismos internacionais, como o Banco Mundial, a União Europeia e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, recomendam boas práticas para a regulação (PRO-REG, 2010).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que é composta por vários países e tem como objetivo promover políticas que visem o desenvolvimento econômico e o bem-estar social ao redor do mundo, reconhece que as crises financeiras, o advento da inovação, a mudança social, os desafios ambientais e a busca por novas fontes de crescimento, contribuem para a necessidade de marcos regulatórios visando o bom funcionamento dos mercados e das sociedades (OCDE, 2012).

Nesse sentido, a Organização teceu recomendações para os Governos sobre a política e governança regulatória, de forma a traçar objetivos claros na implementação da regulação, atentando-se para que os benefícios econômicos, sociais e ambientais justifiquem os custos.

Para alcançar os resultados, a OCDE lista o que os Governos devem observar:

- A adoção de uma abordagem integrada, ou seja, considerar as políticas, instituições e ferramentas como um todo, em todos os níveis de governo e em todos os setores, incluindo o papel do legislador em assegurar a qualidade das leis;
- O reconhecimento da avaliação de impacto e simplificação administrativa, e principalmente de um programa abrangente;
- Observar e monitorar o impacto da regulação e dos processos regulatórios;
- Aplicar os princípios de política regulatória ao preparar regulações que implementem políticas setoriais;
- Demandar esforços para garantir que as regulações sirvam ao interesse público;
- Desenvolvimento de programas que reduzam os custos administrativos e de cumprimento da regulação, sem comprometer objetivos regulatórios legítimos.

Percebe-se a importância dada pela OCDE para que haja apreciação dos impactos causados pela regulação, assim como a redução dos custos administrativos e daqueles advindos do cumprimento da lei, e que garanta os interesses públicos.

Ademais, segundo as considerações obtidas no trabalho conjunto entre o Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação – PRO-REG e o *Better Regulation Executive* – BRE, a regulação é considerada de qualidade se for efetiva, transparente, eficiente e responsável. Ou seja, se ela cumpre os objetivos estabelecidos ao mesmo tempo em que evita custos desnecessários à sociedade (PRO-REG, 2010).

Dessa maneira, ainda de acordo com o PRO-REG, a regulação de qualidade, pode reduzir os riscos e custos regulatórios, viabilizar a ampliação da participação e do controle social, assim como a promoção do desenvolvimento e crescimento econômico.

Contudo, conforme abordado nos tópicos anteriores, a regulação gera impactos e existem meios de analisá-los e mensurá-los, um exemplo é a Análise do Impacto Regulatório - AIR.

2.3.1 Análise do Impacto Regulatório (AIR)

A AIR possibilita a quantificação dos custos e benefícios a serem impostos por uma regulação. Portanto, objetivando uma comparação, essa análise exige uma criteriosa avaliação das alterações trazidas por um normativo, considerando os dados quantitativos e também os aspectos qualitativos (PRO-REG, 2010).

Desse modo, Mendonça (2012, p.3) informa que a AIR é uma forma de avaliar a qualidade da regulação, e inclui os seguintes procedimentos:

- (i) a **qualificação** e a **coleta de dados** a respeito das possíveis consequências - positivas e negativas - dos atos regulatórios, (ii) a adoção de um **critério de valoração** a respeito de tais consequências, (iii) a efetiva **avaliação** delas e (iv) a **adoção** ou **rejeição** do ato regulatório, ou, mesmo, sua **correção de rumo**.

No entendimento de Peci (2010), a AIR pode ser composta de uma simples estimativa de custos financeiros ou abranger análises de custos e impactos econômicos e sociais, sua forma varia de um país para outro (SILVA, 2012). Tanto que hoje, tem-se o número de 26 países que utilizam diferentes métodos e arranjos institucionais de AIR no âmbito da OCDE (QUEIROZ; VIEIRA, 2012).

Segundo Coletti (2013) a Análise do Impacto Regulatório se refere a um processo que classifica problemas, define alternativas viáveis, realiza a análise econômica das alternativas e por fim, escolhe uma que atenda a alguns critérios estabelecidos, seja a maximização do bem-estar social ou minimização dos custos.

Lamin (2013 p. 25) define AIR como:

[...] uma metodologia que apresenta informações acerca da necessidade e as implicações de regulamentos novos ou alterados. Trata-se de uma avaliação antecipada dos impactos de novas propostas ou alterações de normas. A aplicação de AIR não é exclusiva aos atos de agências reguladoras, mas ainda

incluem outras normas do Poder Executivo e até mesmo leis e outros atos do Congresso Nacional.

De acordo com Lamin (2013), a análise de impacto regulatório é uma avaliação das possíveis consequências da implementação de novas normas ou suas alterações e que a AIR pode ser aplicada em diversas normas, leis e atos. O autor explica que o detalhamento da análise a ser realizada depende da complexidade da regra e dos impactos que causará na sociedade e no ambiente regulado.

Conforme destacado por Queiroz e Vieira (2012), a AIR surgiu nos Estados Unidos como uma forma de diminuir a intervenção estatal já que a ideologia liberal pregava que a desregulação aumentaria a eficiência econômica, porém o ideal da AIR mudou da proposta inicial de menos regulação para uma melhor regulação.

Dessa forma, desde 1992, tem-se um contexto de priorizar a melhor regulação. Assim, surgiram projetos, como a AIR, para simplificação da análise dos impactos e da qualidade do ambiente regulatório. A AIR foi difundida no final da década de 90 a partir de um modelo de melhor regulamentação baseado em princípios legais mais abrangentes (COLETTI, 2013).

Apesar de terem surgido diferentes instrumentos para a reforma regulatória, tais como a AIR, o SCM, modernização legal, simplificação de procedimentos e licenças, avaliação de riscos, abordagens baseadas em risco para aplicação regulatória, revisão pós-implementação e orçamentos regulatórios, cabe ressaltar que os mais utilizados, principalmente na Europa, é a AIR e o SCM para redução de encargos administrativos (COLETTI, 2013).

Nesse sentido, Coletti e Radaelli (2013) esclarecem que os países europeus vêm utilizando desses modelos para a análise/avaliação do seu ambiente regulatório, e mirando principalmente para a simplificação, que foi denominada de “agenda de regulamentação inteligente”.

Nessa conjuntura, a AIR não é uma prática frequente em âmbito nacional, mas existem ações que visam a desburocratização, transparência e qualidade da regulação, como pode ser percebido na Agência Nacional do Cinema – Ancine, Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa e Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel, porém não corresponde a uma AIR completa e detalhada (LAMIN, 2013).

Encontram-se no Brasil vários desafios para utilizar a AIR, mas existem meios favoráveis para que os reguladores possam ir se apropriando, aos poucos, da ferramenta. Ressalta-se ainda que os desafios podem “ser minimizados com uma estratégia que leve em conta as realidades e, também, as potencialidades de implementação” (PRO-REG, 2010 p. 13).

Um exemplo de dificuldade gira em torno da tendência de os legisladores preferirem soluções já prontas e fáceis de aplicar, mas que podem não corresponder com o contexto em particular (COLETTI, 2013).

Tendo em vista que as regulações implicam também em custos, deve-se priorizar a qualidade, avaliando os custos e benefícios da implementação. Uma forma de mensurar esses encargos administrativos provenientes da regulação é a utilização da metodologia do *Standard Cost Model* (PRO-REG, 2010).

2.3.2 *Standard Cost Model* (SCM)

O *Standard Cost Model* – SCM, Modelo do Custo Padrão, permite simplificar a legislação que impõe encargos administrativos excessivos aos negócios. Portanto, o principal objetivo desse modelo é justamente garantir que a regulação não imponha gastos demasiados às entidades (TORRITI, 2012).

A União Europeia tem difundido em seu território a prática de simplificar a administração pública e as legislações, conforme informado no Manual SCM de Portugal, onde existem estratégias comuns no continente para reformar e modernizar o ambiente regulatório, melhorando os serviços públicos e colaborando para a ascensão econômica dos países.

Acerca dessa temática, é importante ressaltar o trabalho realizado pelo grupo *Standard Cost Model SCM Network*, fundado em 2003, e composto por diferentes países. O grupo escreveu o Manual do *Standard Cost Model* com o principal objetivo de reduzir os encargos administrativos (*SCM International Manual*).

Dessa forma, o modelo SCM pode ser usado para medir uma lei única, áreas selecionadas da legislação ou para realizar uma medição de base de toda a legislação em determinado país (TORRITI, 2012). Além disso, o *SCM International Manual*, por possuir uma metodologia quantitativa, possibilita que seja aplicado em todos os países e em diferentes níveis. Portanto, o método é adequado para medir outras propostas mais simples, bem como as consequências administrativas de uma legislação.

Do mesmo modo, na visão de Butter, Graaf e Nijssen (2009) o SCM é tido como um modelo contábil baseado em atividades. Os autores informam que o modelo permite conhecer o valor dos custos referentes à conformidade de atendimento das informações obrigatórias legais. Assim, informam que o foco do SCM é fornecer indicadores para mensurar os encargos administrativos da regulamentação governamental, tanto no nível macro (custos para todas as leis) quanto no nível micro (custos para uma lei). Concluem, dessa forma, que o SCM é um método útil nas discussões sobre o montante de encargos administrativos e para sua redução.

Os governos demandam das entidades e cidadãos o cumprimento de informações obrigatórias, ou seja, exigem a disponibilização de uma série de dados e documentos, que envolvem custos administrativos na execução (COLETTI, 2013). À medida que a regulação se torna mais complexa maiores serão os custos administrativos e regulatórios, uma vez que são demandados preenchimento de formulários, relatórios, diversos procedimentos que acabam por gerar custos regulamentares que por sua vez podem ser desnecessários (COLETTI, 2013).

Dessa maneira, cada legislação impõe diferentes custos aos negócios, ao Estado e às pessoas, assim o foco da mensuração pelo método SCM não está centrado nos objetivos políticos de cada regulamento e sim nos custos das atividades administrativas que são demandadas para cumprir com a regulamentação (TORRITI, 2012).

Como exemplo desses custos, Coletti (2013) cita os advindos da obrigação de informar; da exigência de fornecer dados; e das atividades administrativas (relativas ao consumo interno e também externo). A autora explica que os custos são calculados multiplicando o tempo gasto pelas entidades no cumprimento das tarefas administrativas pela taxa horária dos envolvidos nas atividades, a partir disso é identificado o número de vezes que é necessário o cumprimento da obrigação de informar e a população total que está sujeita a prestar essa informação obrigatória.

Assim, no Quadro 4 abaixo, é dada a fórmula básica do SCM:

Quadro 4 – Fórmula do *Standard Cost Model*

$\frac{\text{Custo por atividade administrativa (ou por informação obrigatória - IO) = Preço x Tempo x}}{\text{Quantidade (população x frequência)}}$

Fonte: SCM *International Manual* p. 9.

Onde o “preço” se refere a uma tarifa, ou seja, os custos salariais mais as despesas gerais das atividades realizadas internamente e, quando existentes, os custos horários para prestadores de serviços; o “tempo” é o período gasto para completar a atividade administrativa; e a “quantidade” é o tamanho da população de afetados e a frequência com que a atividade é realizada anualmente (SCM *INTERNATIONAL MANUAL*).

Um maior detalhamento das variáveis foi abordado por Butter, Graaf e Nijssen (2009), onde explicaram que a variável “preço” pode ser encontrada de forma indireta, principalmente através de entrevistas. Assim, é possível descobrir o valor da mão de obra, incluindo os salários e encargos trabalhistas, envolvida para atender as informações obrigatórias exigidas na lei.

Os autores informam que o “tempo” também pode ser adquirido nas entrevistas e essa é a forma mais utilizada para a mensuração da variável; já os parâmetros de “quantidade” podem ser medidos de três formas:

- (i) Minudenciar a lei ou regulamento;
- (ii) Realização de consulta a registros mantidos por órgãos governamentais ou estatísticas;
- (iii) Por meio de pesquisa.

Ao considerar as variáveis utilizadas no SCM e seu modo de funcionamento, faz-se importante destacar sua semelhança ao método *Time-driven Activity-Based Costing* - TDABC, pois esse é baseado no tempo e requer estimativas de apenas dois parâmetros; quais sejam, custo unitário da capacidade e o tempo necessário para realizar uma transação ou uma atividade. O TDABC trata-se de uma simplificação do método ABC. Importante ressaltar que no Brasil apenas uma média de 15% das empresas apura custos utilizando o método ABC tradicional (FREZATTI, 2005).

Quanto à gestão de custos no Setor Público, nos governos dos Estados Unidos e Canadá há a utilização do método ABC (Nunes, 1995); no Uruguai foi iniciada a implantação do ABC mas o programa foi suspenso em 2006 (Pomi, 2006); no Brasil, apesar de incipiente a gestão de custos, órgãos como o Comando da Aeronáutica e Banco Central do Brasil utilizam o ABC (MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015).

Nesse sentido, Kaplan e Anderson (2003) entendem que a implementação do ABC tradicional foi dificultada devido aos altos custos no momento de entrevistar e pesquisar pessoas, as alocações de tempo eram subjetivas e caras, além da dificuldade de manter e atualizar o modelo, já o TDABC é um modo mais simples e barato.

O ABC foi introduzido nos anos 80 com a promessa de ser uma oportunidade para as empresas obterem os custos exatos dos seus processos e produtos, já que os custos indiretos eram alocados às atividades com base em diferentes critérios de alocação e não somente em direcionadores de volume – como no custeio por absorção tradicional – e, posteriormente, aos produtos, serviços e clientes. Porém, a promessa não foi cumprida devido ao alto valor para estimar e manter o ABC, já que o sistema necessitava de semanas para coletar os dados e calcular. Dessa forma, a adoção do sistema ficou abaixo da média quando comparada com outras ferramentas gerenciais (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Dessa forma, de acordo com Kaplan e Anderson (2003) o TDABC alcança a simplicidade quando comparado ao ABC tradicional ao requisitar apenas o custo unitário de capacidade e o tempo necessário para realizar uma transação/atividade. Os autores informam

que o ABC time-driven pode ser estimado e instalado rapidamente, sua atualização é facilitada para refletir as mudanças e complexidade nos processos e sua validação é obtida ao observar as estimativas de tempos unitários, não é caro, dentre outras vantagens.

Os passos para implantar o TDABC foram descritos no livro de Kaplan e Anderson (2007 p.37), os autores recomendam a sequência:

- 1) Iniciar selecionando os processos mais custosos, aqueles onde se gastam mais tempo e recurso;
- 2) Definir o escopo do processo, detalhando sobre o que o inicia e quando conclui;
- 3) Determinar os principais direcionadores de tempo, para cada atividade, identificar os mais significativos e influentes no consumo;
- 4) Utilizar variáveis disponíveis, ou seja, não instalar novas tecnologias para coleta de dados;
- 5) Simplificar, começar utilizando um único direcionador;
- 6) Envolver os funcionários para ajudar a construir e validar o modelo.

Apresentadas as bases orientadoras do modelo SCM, foco deste trabalho, ressalta-se que, de acordo com o *SCM International Manual*, o método é o mais utilizado para medir os encargos administrativos da regulação. Pode ser explicado pelo fato de ser uma ferramenta simplificada e que obtém os encargos administrativos de forma consistente fornecendo estimativas para todas áreas políticas. Porém, o modelo se concentra nas atividades administrativas exigidas pela regulamentação e não contempla a razoabilidade da norma, ou seja, não mensura os benefícios.

A principal característica do modelo, apontada por Butter, Graaf e Nijssen (2009), é que ele mensura os encargos administrativos de cada Informação Obrigatória (IO) demandada pela regulação e que a disponibilidade deste tipo de informação permite a redução efetiva dos custos.

Diante desse cenário, a Holanda criou o SCM com o objetivo de medir, de forma consistente e simplificada, os encargos administrativos e consequentemente reduzir o impacto da regulação (COLETTI, 2013). Atualmente tem-se que o SCM “é a metodologia de base adotada pela Comissão Europeia e pelos Estados Membros para identificação e quantificação dos encargos administrativos” (Manual PT SCM p. 5).

A experiência foi bem-sucedida e a Holanda foi o primeiro país europeu a mensurar quantitativamente os encargos administrativos aplicando o *Standard Cost Model* (SCM) onde foi possível o desmembramento da regulação em informações obrigatórias (IO) e foi também o primeiro país a conseguir a redução dos gastos administrativos impostos por meio da legislação (TORRITI, 2012).

Para exemplificar os níveis de redução alcançados pela Holanda, pode-se verificar na Tabela 1 a redução dos seus encargos administrativos em 23,9%:

Tabela 1 – Redução dos encargos administrativos da Holanda em milhões de Euros

Ano	Data-base (2001)	2004	2005	2006	2007
Encargos Administrativos	16.307	15.376	14.844	13.685	12.410
%		6	9	16	23,9

Fonte: Ministério Holandês das Finanças - *Standard Price Model Network* (2010, apud Coletti 2013).

A seguir, apresenta-se um dos levantamentos realizados pela Holanda a respeito dos encargos administrativos de uma informação obrigatória extraídos de regulamento específico da União Europeia, utilizou-se o SCM para o cálculo:

Tabela 2 – Cálculo dos encargos administrativos da Holanda para uma regulação imposta pela UE

Informação Obrigatória (IO)	Periodicidade	Preço	Tempo	Preço por IO	Quantidade	Encargo Administrativo
Realização de Relatório Anual	1 vez ao ano	68 euros	16 horas	1.088	2163	2.4 milhões de Euro

Fonte: Butter, Graaf e Nijssen (2009)

Ainda no cenário europeu, a pesquisa realizada por Tang e Verweij (2004) “mostrou que a redução dos encargos administrativos em 25% promoveu um aumento de 1,7% do Produto Interno Bruto – PIB da União Europeia” (BUTTER; GRAAF; NIJSEN, 2009 p.2). Os autores informam que atualmente o SCM é o método padrão para calcular os encargos administrativos em diversos países da União Europeia e da OCDE.

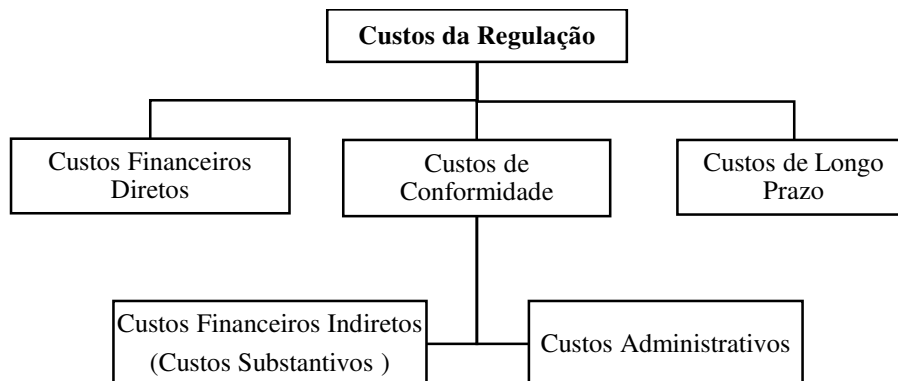
De acordo com Torriti e Ikpe (2014) recentemente os países desenvolvidos e subdesenvolvidos estão aumentando as iniciativas para reduzir os encargos administrativos impostos por regulação e a mensuração é obtida através do uso do SCM.

Importante destacar que os encargos administrativos são todos os custos diretos decorrentes das Informações Obrigatórias (IOs) advindas da regulamentação. Butter, Graaf e Nijssen (2009) ressaltam que essas são obrigações para preparar informações e entregá-las, que pode consistir em dados requisitados, registro, declarações, relatórios, etc.

Do mesmo modo, Torriti e Ikpe (2014) consideram o SCM um método baseado no custeio por atividades, que permite a quebra do regulamento em diversos componentes gerenciáveis constituindo-se de informações e dados que deverão ser fornecidos ao setor público; definiram os custos das atividades como os encargos administrativos que ocorrem para cumprir as informações obrigatórias que são impostas por meio da regulamentação.

Considerando que o foco do modelo é mensurar e possibilitar a redução dos encargos administrativos, na Figura 1 abaixo são apresentados os custos provenientes da regulação.

Figura 1 – Custos da Regulação



Fonte: Adaptado e traduzido do SCM *International Manual*.

As definições dos custos de acordo, com o SCM (*International Manual* p. 6), são as seguintes:

Os **custos financeiros diretos** são o resultado de uma obrigação concreta e direta de transferir uma soma de dinheiro ao governo ou à autoridade competente. Estes custos não estão, portanto, relacionados com a necessidade de informação por parte do Governo. Tais custos incluem taxas administrativas, impostos, etc. Por exemplo, as taxas para solicitar uma licença seriam um custo financeiro da regulamentação.

Os **custos de conformidade** são todos os custos do cumprimento da regulamentação, com exceção dos **custos financeiros diretos** e das consequências estruturais a **longo prazo**. No contexto do SCM, estes podem ser divididos em "**custos substantivos de conformidade**" e "**custos administrativos**". (SCM *INTERNATIONAL MANUAL* p. 6, tradução própria)

Os custos da regulação de acordo com as definições apresentadas pela OCDE (2014) englobam todos os custos referentes à adoção da norma, sejam eles diretos ou indiretos, atribuídos às empresas, consumidores, governo ou outros grupos. Dessa forma, a Organização elenca outros custos relacionados à regulação, além daqueles citados no SCM *International Manual*, como o Custo de Oportunidade e Custo Macroeconômico. Tal entendimento é devido à relevância que a OCDE atribui a todos os custos para conhecer o impacto da regulamentação e cada um deveria ser contabilizado para uma análise completa do custo-benefício. Porém, a mensuração desses custos envolve muitas incertezas e desafios para análise, assim o foco das análises sobressai aos custos de conformidade (OCDE, 2014).

Corroborativamente, Coletti e Radaelli (2013), explicam que no SCM a atenção é voltada para a desregulamentação e para a redução dos custos regulatórios, mesmo que não haja uma maximização do bem-estar social, significando que o custo-benefício da norma não faz parte do cerne do modelo.

Dessa maneira, os custos são a base de análise, especificamente os custos de conformidade, que são aqueles incorridos para as empresas ou outras partes para cumprir as normas, que podem ser divididos em Encargos Administrativos, Custos Substantivos de Conformidade e Custos de Administração (OCDE, 2014).

Para o SCM *International Manual*, os encargos administrativos fazem parte dos custos administrativos, o primeiro se refere àqueles especificamente relacionados aos requisitos regulamentares, já o segundo abrange atividades administrativas que continuarão a existir mesmo se as normas forem revogadas (SCM *INTERNATIONAL MANUAL*).

Contudo, as definições apresentadas pela OCDE (2014 p.12) são similares às apresentadas acima, onde entende que os encargos administrativos são “custos para a conformidade com as informações obrigatórias decorrentes da regulamentação governamental. As informações obrigatórias podem ser definidas como obrigações regulatórias em fornecer informações e dados ao setor público ou a terceiros”.

Os custos substantivos de conformidade incluem custos gerais, tais como implementação, despesas gerais, custos de equipamentos, custos de materiais e os custos de serviços externos, enquanto que os custos administrativos incluem apenas os custos impostos pelo regulamento, obrigações de conformidade (OCDE, 2014).

Dessa forma, os custos de conformidade podem ser substantivos ou administrativos; porém, somente os custos de conformidade administrativos fazem parte da metodologia de análise adotada no SCM. Por conseguinte, os custos administrativos correspondem aos encargos relativos à prestação da informação, exemplo daqueles advindos da produção/envio de documentos e manutenção de registros (Manual PT SCM).

Resumidamente, o Modelo do Custo Padrão – SCM preocupa-se com a minimização de um tipo específico de custo regulatório, isto é, o custo decorrente das obrigações administrativas impostas às entidades ou aos cidadãos. É um modelo bastante útil para a simplificação do ambiente regulatório, isto é, para cada obrigação de informação é realizada uma estimativa do custo, e esta pode ser obtida por meio de entrevistas realizadas em uma amostra de organizações de determinado setor (COLETTI; RADAELLI, 2013).

O modelo pode ser implementado de acordo com as necessidades, de forma ajustada pelos países; porém, abaixo segue no Quadro 5 os passos padronizados pela UE:

Quadro 5 – Fases e Etapas para o cálculo utilizando o *Standard Cost Model*

Fase Inicial	Identificar as normas a serem analisadas
Preparação para Análise	1 Identificação das obrigações de informar, requisitos de dados e atividades administrativas e classificação por origem
	2 Identificação e demarcação dos regulamentos conexos
	3 Classificação das obrigações de informação por tipo
	4 Identificação de segmentos de negócios relevantes
	5 Identificação da população, taxa e frequência.
	6 Entrevistas de negócios versus avaliação de peritos
	7 Identificação dos parâmetros de custo relevantes
	8 Preparação do guia de entrevista
	9 Revisão de especialistas das etapas 1-8
Coleta e Padronização dos dados de tempo e custo	10 Seleção de atividades para entrevista
	11 Entrevistas
	12 Conclusão e padronização de estimativas de tempo e recursos para cada segmento por atividade
	13 Revisão de especialistas das etapas 10-12
Cálculo, envio de dados e relatórios	14 Extrapolação de dados validados para o nível nacional
	15 Relatórios e transferência para o banco de dados

Fonte: Adaptado e traduzido do *SCM International Manual*.

Dada a importância de conhecer e controlar os encargos, a pesquisa realizada por Torriti e Ikpe (2014), sobre a relação entre redução dos custos administrativos e aumento de investimento nos países não integrantes da OCDE, mostrou que o SCM, na maioria dos casos, leva a um maior investimento nos países e que os benefícios são ainda mais significativos quando o método é utilizado por um longo período de tempo.

Para fins deste trabalho, os encargos administrativos se referirão aos dispêndios relativos à prestação da informação obrigatória advinda do cumprimento dos normativos, enquanto os custos administrativos estão mais associados aos custos indiretos.

2.4. Gastos no Setor Público

O Brasil é um dos países que apresenta os mais elevados gastos públicos. Tendo como base um comparativo mundial realizado pelo Fundo Monetário Internacional - FMI (2003), apresentou uma dívida bruta nacional correspondente a 66,5% do PIB no ano de 2015. De acordo com o Fundo, os países em desenvolvimento, têm sua ascensão econômica dificultada devido à elevada dívida pública.

Nesse contexto, o Governo Federal vem tentando limitar seus gastos, uma medida tomada foi a publicação da Emenda Constitucional nº 95, em 15 de dezembro de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal e deu outras providências, o foco da emenda foi a definição de um teto para os gastos públicos objetivando contornar a crise econômica.

Considerando a necessidade de limitar os gastos públicos, diversos autores encontraram como resultados de suas pesquisas que o excesso de dispêndios impacta negativamente no crescimento econômico do país (Devarajan; Swarrop; Zou, 1996; Sousa; Paulo, 2016; Benício; Rodopoulos; Bardella, 2015). Nesse sentido, para manter e equilibrar o orçamento são necessárias atitudes que cortem gastos, exceto aqueles destinados à investimentos, contribuindo para a ascensão da economia.

Dessa forma, o sucesso do ajuste fiscal não está associado ao incremento da receita, mas sim ao corte de gastos, principalmente os gastos correntes, viabilizando o crescimento econômico (Devarajan; Swarrop; Zou, 1996; Benício; Rodopoulos; Bardella, 2015). Benício, Rodopoulos e Bardella (2015 p. 19) informam que “Em um contexto de crise e ajustamento fiscal, as discussões sobre o tamanho do ajuste fiscal despertaram a necessidade de avaliar outras questões fundamentais, como a qualidade do gasto público e os desafios de longo prazo das finanças públicas”.

Corroborando com a citação acima, o Estado deve praticar uma gestão pública voltada para resultados, na qual sejam prestados serviços públicos de qualidade ao mesmo tempo em que haja menor demanda de recursos. Mauss e Souza (2008) mostram que uma forma de conseguir melhor qualidade do gasto público é realizar a junção da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial. Onde a contabilidade fornecerá à sociedade informações relevantes sobre o patrimônio, dados econômicos, financeiros e produtividade.

Os dados sobre os gastos públicos são disponibilizados para o controle social através de páginas eletrônicas, permitindo que a sociedade participe da gestão pública. Segundo a Controladoria Geral da União – CGU, o controle social auxilia na fiscalização e na avaliação da forma como os recursos públicos estão sendo utilizados. De forma análoga, sob a ótica de Prado, Ribeiro e Diniz (2012) a modernização administrativa no setor público, a Reforma do Estado, levou à criação de portais na Internet. Os autores citam como exemplo o Portal da Transparência, local onde são disponibilizadas as execuções financeiras do governo, e são reunidas as informações prestadas pelos órgãos sobre a aplicação dos recursos, isto é, disponibiliza para a sociedade os gastos realizados pelo Governo Federal e possibilita o controle social da gestão pública.

Nesse sentido, a contabilidade está associada à essa nova forma de gestão pública, mais transparente, que visa contribuir para a redução das divergências entre os setores público e privado, e enfatiza os resultados (LIGUORI, 2012). Um meio viável para atingir essa integração é controlar e conhecer os custos, de forma a auxiliar no planejamento e na tomada de decisão por parte dos gestores. Mauss, Diehl e Bleil (2015) ressaltam que o Brasil, assim como os demais países, necessita fazer uso das informações de custos para a gestão pública.

Na opinião de Borges, Mario e Carneiro (2013), a análise de custos no setor público serve para melhorar a eficiência e gerir o gasto. Cabe informar a definição apresentada por Martins (2010), onde os custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, diferenciando-se de gastos, pois os últimos tratam dos sacrifícios financeiros para a obtenção de um produto ou serviço qualquer.

A ineficiência vivida pelo modelo burocrático na prestação de serviços, no qual é presente um excesso de intervencionismo estatal, uma administração de recursos públicos ineficiente e dificuldades no atendimento das demandas da população, trouxe a necessidade da Nova Gestão Pública, uma Reforma no Estado. Borges, Mario e Carneiro (2013 p. 487) informam que “esse novo modelo de gestão é balizado pela construção de indicadores de desempenho, muitos deles originários na contabilidade, dos quais o indicador custo está entre os mais importantes”. Os autores comunicam que o Brasil aderiu à Nova Gestão Pública há mais de uma década.

Neste contexto, foi criado o Sistema de Informações de Custos – SIC, cujo órgão central é a STN. A ferramenta extrai dados dos demais sistemas estruturantes do governo federal, e a STN é responsável pelos ajustes contábeis com o intuito de transformar os dados em custos. Porém os órgãos devem ser capazes de aperfeiçoar a informação gerada e implementar suas necessidades (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

Os autores Borges, Mario e Carneiro (2013 p. 488) ressaltam que “a proposta é de um sistema que permita a todos os órgãos da administração pública federal produzir, para seus gestores e para a sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas”. Dessa maneira, uma vez que os custos são conhecidos e controlados, abrem possibilidades de gerenciar o gasto público, possibilitando que o ajuste fiscal seja feito de forma a não impactar negativamente os serviços oferecidos pelo Estado à população e ainda assim viabilizar o crescimento econômico do Brasil.

De acordo com o MCASP (2017), é de fundamental importância o planejamento desses gastos, pois a despesa orçamentária pública é responsável pelo funcionamento/manutenção dos

serviços prestados à sociedade. Cabe ressaltar que o governo brasileiro classifica as despesas orçamentárias em:

- Institucional;
- Funcional;
- Estrutura Programática;
- Despesa Orçamentária por Natureza.

As classificações foram detalhadas no MCASP (2017). Segundo o manual, a Classificação Institucional da despesa tem dois níveis hierárquicos, o primeiro é o órgão orçamentário e o segundo, a unidade orçamentária. Como exemplo tem-se o órgão Ministério da Educação, código 26000, e a Fundação Universidade de Brasília - FUB, código 26271; desse modo, a FUB é uma das unidades orçamentárias do referido ministério.

Contudo, a Classificação Funcional engloba uma lista de funções e subfunções nas quais os gastos públicos são agregados. Nas funções é onde se encontram os maiores níveis de agregação das diversas áreas de atuação dos órgãos, referindo-se, na maioria das vezes, à própria missão institucional. Enquanto nas subfunções engloba-se o subconjunto da despesa. Um exemplo de função do Ministério da Educação é a própria Educação e um exemplo de subfunção seria uma ação governamental mais específica, como a Educação Infantil (MCASP, 2017).

Ainda de acordo com o MCASP (2017), a Classificação por Estrutura Programática refere-se ao dever dos órgãos em organizar todas suas ações em programas. Porém, para fins deste trabalho o tipo de classificação que mais se faz relevante é a por Natureza de Despesa. Tendo em vista que neste tipo de classificação encontra-se a informação gerencial denominada “Modalidade de Aplicação” permitindo conhecer se os recursos foram utilizados diretamente pelo órgão e, a informação é complementada pelo “Elemento de Despesa” que permite identificar onde foi realizado o gasto.

Dessa forma, a Classificação por Natureza é composta de:

- Categoria Econômica;
- Grupo de Natureza da Despesa e,
- Elemento de Despesa.

A Categoria Econômica pode ser dividida em Correntes e de Capital. As despesas de capital são aquelas realizadas para a aquisição ou formação de um bem. Conforme resultados encontrados nas pesquisas supracitadas, este tipo de gasto não deve ser cortado pois contribuem para o crescimento econômico do país, melhorando sua infraestrutura e conseqüentemente a economia. Dessa forma, na realização de um ajuste fiscal eficaz, a categoria econômica

referente às despesas correntes é que devem ser reduzidas, pois estas não contribuem para aumento de capital.

As despesas orçamentárias com as mesmas características são agregadas de acordo com o Grupo de Natureza da Despesa – GND, sejam elas, Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras, Amortização da Dívida (MCASP, 2017).

Já os Elementos de Despesa identificam os objetos de gasto, tais como os exemplos citados no MCASP (2017 p. 82): “vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins”.

Diante da importância de executar gastos com qualidade no serviço público, o SCM é mais uma ferramenta que pode auxiliar nessa atribuição evitando o excesso de burocracia e custos administrativos desnecessários. Conforme preconizado no modelo, a variável denominada preço envolve valores de custos direto, como a mão de obra, e de custos indiretos, tais como despesas administrativas realizadas.

Perante o exposto, os elementos de despesa que contribuem para a mensuração dessas despesas administrativas, correspondem àquelas destinadas ao Material de Consumo pois nesta categoria estão registradas as aquisições de materiais de diversos tipos, tais como combustíveis, alimentos, materiais laboratoriais, itens para reparos, material de expediente, higienização, material gráfico, de processamento de dados, dentre outros. Ademais, tem as despesas realizadas com contratações de empresas, elemento de despesa denominado “Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica”, que compreende valores gastos com condomínio, manutenção/ locação de softwares/máquinas/equipamentos, energia elétrica, água etc. (MCASP, 2017).

Resumidamente, demonstrou-se neste tópico a importância do controle orçamentário público, cujas receitas são provenientes da arrecadação pública e as despesas representam o retorno desta arrecadação em forma de bens e serviços prestados à sociedade, por esse motivo, há a necessidade de otimizar a utilização dos recursos, reduzindo os custos administrativos.

3. METODOLOGIA

3.1. Aspectos Metodológicos

O objetivo do trabalho é mensurar custos da regulação contábil, mais precisamente os encargos administrativos da regulação da contabilidade no setor público brasileiro a partir da adoção das IPSAS. O principal intuito foi o de analisar se existem excessos, de modo a possibilitar aos gestores a análise para uma alocação mais eficiente dos recursos e uma possível redução dos gastos.

Desse modo, o estudo visou mensurar o impacto regulatório das novas normas contábeis, as NBC TSP publicadas pelo CFC em 2016. As normas são de observância obrigatória aos entes públicos e refletem o disposto nas IPSAS. Para a mensuração do custo advindo da regulação contábil a partir da adoção dos padrões internacionais, utilizou-se o modelo *Standard Cost Model* – SCM.

Diante do exposto, a pesquisa foi realizada observando as seguintes etapas:

- 1 - Detalhamento dos novos procedimentos contábeis atualizados nos Manuais (MCASP e SIAFI) devido às novidades trazidas pelas NBC TSP convergidas das IPSAS. Os procedimentos foram tratados como Informações Obrigatórias – IO e desmembrados em Atividades Administrativas. Ou seja, correspondem aos dados e atividades provenientes da legislação a serem prestados pelos contadores públicos federais;
- 2 - Conhecer o tempo estimado utilizado pelos contadores para gerar as Informações Obrigatórias, assim como a frequência anual para o atendimento de cada uma delas;
- 3 - Levantamento dos custos administrativos indiretos;
- 4 - Cálculo da Quantidade (População x Frequência);
- 5 - Aplicação dos dados coletados na fórmula do SCM;
- 6 - Mensurar os encargos administrativos da regulação da contabilidade pública a partir do somatório dos resultados obtidos para as Atividades Administrativas. Além disso, analisar o impacto regulatório dos novos padrões contábeis por meio do *Standard Cost Model* – SCM.

Dessa forma, considerando as etapas elencadas acima, a pesquisa apresenta uma abordagem quantitativa, pois utiliza números para o tratamento dos dados coletados. Quanto à definição, ela pode ser nivelada como um estudo exploratório, devido à finalidade de desenvolvimento, esclarecimento e até modificação de conceitos. O autor define o tipo de estudo exploratório como (GIL, 2008 p.27):

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

A aplicação do SCM foi pouco explorada nos estudos acadêmicos, tendo em vista a pequena quantidade de publicações sobre o tema em periódicos nacionais e internacionais. Nesse sentido, Gil (2008) acrescenta que muitas vezes o tipo de pesquisa exploratória é o primeiro passo para uma investigação mais ampla. Além disso, a pesquisa também se caracteriza como descritiva, pois busca descrever e associar as variáveis, e fornecer um novo ponto de vista para o problema (GIL, 2008).

Ressalta-se que para atingir o objetivo utilizou-se de levantamento bibliográfico e documental, o primeiro utiliza livros e artigos científicos que são contribuições de outros autores para o tema. Já o segundo, a pesquisa documental utiliza fontes que ainda não tiveram tratamento analítico, como por exemplo relatórios e tabelas (GIL, 2008). Dessa forma, o presente estudo utilizou-se de artigos e livros nacionais e internacionais, assim como manuais, relatórios e outras publicações oficiais do Brasil e do mundo.

Com referência à aplicação de questionários, cabe ressaltar que é uma técnica bastante difundida para a coleta de dados, sendo constituído por perguntas relativas ao tema de pesquisa, que permitem uma mensuração fidedigna e uma maior facilidade no processamento e tabulação dos resultados (OLIVEIRA, 2003; GIL, 2008). Gil (2008 p.122), elenca as vantagens de aplicação do questionário, tais como a possibilidade de se atingir um maior número de pessoas, garantia do anonimato das respostas, os respondentes escolhem o momento mais oportuno para o preenchimento e diminui influência de opiniões particulares. Os questionários foram utilizados como ferramentas para auxiliar na estimativa de algumas variáveis do modelo, de forma a evitar influência dos autores nas respostas.

3.2. Etapas Realizadas

Etapas 1 - Detalhamento das IO, ou seja, definição dos procedimentos contábeis demandados no MCASP devido às novidades trazidas pelas NBC TSP convergidas das IPSAS

Cada Informação Obrigatória foi obtida a partir das orientações sobre procedimentos contábeis que foram atualizadas pelas novas normas evidenciadas nos capítulos alterados do MCASP 7ª edição e do Manual SIAFI. Dessa forma, foram minudenciadas as novas

informações constantes nos referidos manuais, identificando as atividades a serem exercidas pelos contadores. Os capítulos e itens modificados seguem elencados abaixo:

- Capítulo 4 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público que trata da temática Estoques foi alterado conforme a NBC TSP 04 e IPSAS 12;
- Capítulo 8 do MCASP sobre Receita de Transação sem Contraprestação foi alterado conforme a NBC TSP 01 e IPSAS 23;
- Capítulo 9 do MCASP sobre Receita de Transação com Contraprestação foi alterado conforme a NBC TSP 02 e IPSAS 09;
- Capítulo 10 do MCASP sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foi alterado conforme a NBC TSP 03 e IPSAS 19;
- Item 020342 do Manual SIAFI – Ajustes para Perdas Estimadas foi alterado conforme a NBC TSP 03 e NBC TSP Estrutura Conceitual;
- Item 020343 do Manual SIAFI – Bens Móveis foi alterado conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual e IPSAS 17;
- Item 020344 do Manual SIAFI – Bens Imóveis foi alterado conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual e IPSAS 17;
- NBC TSP Estrutura Conceitual foi publicada em 04 de outubro de 2016 e aborda a necessidade do Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG), diz respeito à elaboração e divulgação de Informação Contábil pelas entidades, deve abranger as demonstrações contábeis e suas notas explicativas.

Cada uma das alterações trazidas acima pelas novas legislações exige uma ou mais atividades que precisam ser realizadas pelos contadores nas suas rotinas de trabalho. Ou seja, cada novo procedimento é uma Informação Obrigatória e seus desdobramentos referem-se às Atividades Administrativas realizadas pelos profissionais contábeis visando o cumprimento do exposto nas normas. Segue detalhamento dos procedimentos e suas atividades relacionadas:

Quadro 6 – Identificação dos Procedimentos e Atividades Administrativas constantes nas alterações do MCASP e Manual SIAFI devido à publicação das NBC TSP

Procedimentos Contábeis Obrigatórios de:	Atividades Administrativas
Estoques	- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise; - Ajuste de Perdas de Estoques; - Reconhecimento; - Evidenciação
Receitas sem contraprestação	- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise; - Evidenciação
Receitas com contraprestação	- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise; - Mensuração; - Evidenciação
Provisões, Passivos e Ativos Contingentes	- Reconhecimento;

Procedimentos Contábeis Obrigatórios de:	Atividades Administrativas
	- Mensuração /Acompanhamento/ Análise; - Evidenciação
Perdas Estimadas	- Registro pela constituição ou aumento de valor; - Registro da reversão; - Registro da baixa
Bens Móveis	-Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação); -Mensuração/ Lançamento/ Acompanhamento/ Análise; - Evidenciação; - Baixa.
Bens Imóveis	-Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação); -Mensuração/ Lançamento/ Acompanhamento/ Análise; - Evidenciação; - Baixa.
Notas Explicativas	- Elaboração e Registro

Etapa 2 - Conhecer o tempo estimado necessário para que os contadores atendam as Informações Obrigatórias:

Nesta etapa, o meio utilizado para estimar o tempo gasto no atendimento das novas normas consistiu na aplicação de questionário aos contadores públicos federais. Dessa forma, foi possível conhecer o tempo despendido por eles no atendimento das informações obrigatórias e consequentemente nas atividades relacionadas a elas, o que incluiu as horas de treinamento e de rotinas de trabalho. O englobamento de todas as horas relacionadas ao assunto, sejam relativos à receita com ou sem contraprestação, provisões, contingências e às outras alterações, se justifica pelo fato de que, na sua maior parte, são procedimentos novos e, portanto, exigem estudo prévio para a correta realização das atividades.

Relembrando que as IO são limitadas àquelas contidas nas novas normas de contabilidade baseadas nas IPSAS, discriminadas na Etapa 1. Cada IO consistirá do somatório das atividades demandadas por elas. Assim, devido às particularidades do Setor Público, o modelo SCM teve a estrutura de coleta de dados simplificada para 2 níveis, ou seja, de IO para Atividade.

Para cumprir com a etapa 2, foi elaborado um questionário indagando os profissionais contábeis alocados nas setoriais quanto ao tempo gasto para o atendimento das novas orientações de acordo com as atividades detalhadas no questionário, qual a frequência de preenchimento das IO, assim como o órgão de lotação, sua remuneração bruta e a quantidade de servidores na Setorial Contábil.

Nesse sentido, o questionário foi elaborado em duas partes. A primeira foi destinada a identificar o órgão de lotação do servidor, seu cargo, a quantidade de contadores integrantes da

Setorial Contábil e a remuneração bruta mensal, esta parte foi essencial para auxiliar na mensuração da variável “preço”, que possui os custos salariais na sua composição. Enquanto a segunda parte do questionário, formada pelos procedimentos contábeis obrigatórios e atividades administrativas, forneceu os dados das horas utilizadas para a execução, onde foi possível encontrar a variável “tempo” assim como a “frequência”.

De posse desses dados e após a realização dos devidos tratamentos matemáticos e tabulação, foi possível obter a mensuração do tempo para cada atividade, frequência e parte do preço de cada IO. O tempo foi calculado em horas para cada atividade, o somatório das atividades demandadas por cada IO resultou no tempo necessário para cumprir com a Informação Obrigatória. Diante do exposto, tanto as horas utilizadas na execução de suas atividades relacionadas aos novos procedimentos quanto ao tempo de treinamento (leitura de manuais, cursos etc.) foram convertidos em horas mensais e realizado o arredondamento.

A parcela referente à formação do preço foi calculada como a média da remuneração bruta informada pelos contadores alocados nas Setoriais Contábeis, pois somente estes profissionais estão habilitados para realizar os procedimentos contábeis demandados nas IO.

O restante do montante do preço é advindo das despesas administrativas relacionadas à estrutura do espaço físico, incluindo os contratos de manutenção, suporte tecnológico, serviços terceirizados, material de consumo, dentre outros encargos, conforme demonstrado na Etapa 3 a seguir.

Etapa 3 – Levantamento dos encargos administrativos.

As despesas administrativas, mais especificamente os custos indiretos, são formadas pelos contratos de manutenção, suporte tecnológico, serviços terceirizados, material de consumo e todos aqueles dispêndios que contribuem para que os contadores possam trabalhar e atender às Informações Obrigatórias.

Os valores corresponderam àqueles movimentados em 2017, mais especificamente, o somatório dos custos indiretos até a data da consulta no Portal da Transparência do Governo Federal. A título de informação, os dados contidos no referido Portal são atualizados mensalmente e a alimentação ocorre no final do mês seguinte, ocorre a defasagem de 1 mês.

Esses valores foram obtidos de acordo com as definições contábeis contidas no MCASP e PCASP. Diante do entendimento extraído desses meios de consulta, concluiu-se pela relevância de selecionar o Grupo de Natureza da Despesa (GND) correspondente. O GND é a forma pela qual a contabilidade pública se utiliza para agregar as despesas orçamentárias

detentoras de características semelhantes quanto ao objeto de gasto, no caso o grupo utilizado para fins deste trabalho foi o grupo 3 (três) – “outras despesas correntes”.

O Grupo de Natureza de Despesa 3, que corresponde às Despesas Correntes, são as despesas orçamentárias utilizadas para aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas.

Para delimitar ainda mais o tipo de despesa a ser utilizado, para melhor alinhamento com a definição de custos administrativos previstos no SCM, foi utilizado para os cálculos do modelo a modalidade de aplicação direta. Essa modalidade de aplicação, na forma de Aplicação Direta, que correspondente ao número 90, se refere aos recursos que são aplicados diretamente pelos órgãos detentores do crédito, possibilitando conhecer os dispêndios realizados pelos Ministérios.

Diante do exposto, os elementos de despesa relacionados à modalidade de Aplicação Direta que foram utilizados para o cálculo dos encargos administrativos foram o de Material de Consumo e Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica. Tais despesas se referem aos dispêndios que a administração pública realiza para atingir sua finalidade e que se enquadram como custos indiretos.

Dessa forma, foi gerada uma planilha, informando os valores disponibilizados no Portal da Transparência para as seguintes Despesas Correntes:

- Material de Consumo, Código 339030, registra as despesas realizadas com aquisições de materiais de diversos tipos; sejam Combustíveis, Alimentos, materiais Laboratoriais, itens para reparos, Expediente, Higienização, material Gráfico, Processamento de dados, dentre outros.

- Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica, Código 339039. Como exemplo de despesas inseridas nessa conta tem-se Condomínio, Manutenção/ Locação de Software, Locação de Imóveis, Máquinas e Equipamentos, Energia Elétrica, Água e Esgoto, Gás, Processamento de Dados, Vigilância, Limpeza e Conservação, dentre outros.

O somatório total dos dispêndios realizados por cada Ministério retirados do portal da transparência em 08 de novembro de 2017, foi dividido por 9 meses (considerando que quando do acesso aos dados disponibilizados no Portal a última atualização foi referente ao mês de setembro). Posteriormente, o valor mensal das despesas foi dividido pela quantidade total de servidores lotados no órgão, informação também disponibilizada no Portal da Transparência. A partir disso, foi obtida a estimativa de custo indireto por servidor, valor necessário para compor a variável “preço” na fórmula do SCM. Conforme informado na etapa anterior, o preço é o

resultado da soma dos valores da mão-de-obra estimada por contador e custos indiretos. As próximas variáveis constantes no modelo foram encontradas conforme as seguintes etapas.

Etapas 4 – Cálculo da Quantidade (População x Frequência)

Para a definição da variável “Quantidade”, que é composta pela multiplicação da quantidade de afetados pela legislação e a frequência em que as informações são prestadas, foi verificada na Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016, a quantidade existente de Ministérios Brasileiros em 2017. Apesar da quantidade de afetados pelas normas contábeis, conforme o MCASP, serem todos órgãos e entidades da administração direta e indireta, o objetivo desse trabalho concentrou em apurar os custos da regulação apenas sobre os Ministérios do Poder Executivo Federal.

Definida a população afetada, segue para a apuração da frequência, que foi obtida a partir das respostas fornecidas nos questionários aplicados. A frequência informada pelos contadores públicos foi transformada para a periodicidade anual, o tratamento estatístico realizado foi a moda amostral, a qual selecionou os valores que ocorreram mais vezes para esta variável nos questionários.

Etapas 5 - Aplicação dos dados coletados na fórmula do SCM

As etapas anteriores foram realizadas para a obtenção das variáveis presentes na fórmula do SCM, descrita abaixo:

$\text{Custo da Informação Obrigatória (IO)} = \text{Preço} \times \text{Tempo} \times \text{Quantidade (população} \times \text{frequência)}.$

Onde o “preço” se refere aos custos da hora da mão de obra dos servidores na Setorial Contábil somado aos custos indiretos, dados obtidos nas etapas 2 e 3 desta metodologia.

O “tempo”, período gasto para concluir o atendimento da Informação Obrigatória, pôde ser conhecido na Etapa 2 e consistiu na apuração das horas mensais gastas pelos contadores para a execução das Atividades Administrativas.

A “quantidade” correspondente ao número de ministérios (população) multiplicado pela (frequência), a última se refere ao número de vezes que as informações são geradas no ano, que foram obtidos na Etapa 4 a partir de informações oficiais e das respostas fornecidas pelos contadores nos questionários.

Finalmente, a aplicação dos valores apurados nas etapas anteriores foram utilizados nesta última etapa, Etapa 5. Isto é, a partir da realização das etapas acima foi possível calcular

o valor total dos encargos administrativos das NBC TSP advindos do somatório dos custos encontrados para cada uma das Atividades Administrativas.

Após a inserção das variáveis na fórmula do SCM, primeiramente foi auferido o custo de cada atividade administrativa (AA). Já o “Custo por Informação Obrigatória” foi obtido a partir do somatório dos custos obtidos para cada AA. O montante dos encargos administrativos regulatórios, por sua vez, foi obtido após o somatório do custo de cada IO.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo desta seção é organizar os dados coletados e analisar os resultados obtidos de acordo com o disposto nas etapas metodológicas e com o intento do presente trabalho. Assim, foi possível aferir cada variável contida na fórmula do *Standard Cost Model*, representada pela expressão matemática: “Custo por Informação Obrigatória (IO) = Preço x Tempo x Quantidade (População x Frequência)”.

Primeiramente foram obtidas as Informações Obrigatórias – IO englobadas nas NBC TSP. Cabe lembrar que as normas foram disciplinadas nos manuais emitidos pela STN. Dessa forma, as IO foram extraídas dos novos procedimentos constantes no MCASP e no Manual SIAFI, que foram incluídos de acordo com as Normas Brasileiras convergidas das IPSAS.

Ressalta-se que o MCASP contém as normas obrigatórias para todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta dos entes da Federação; e que no Manual SIAFI é onde estão registradas as normas e os procedimentos operacionais do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

A variável “preço” foi obtida a partir da média do custo da mão de obra dos contadores públicos somado aos custos indiretos; o “tempo” foi estimado de acordo com as respostas obtidas nos questionários para cada atividade administrativa; a “quantidade” foi formada pelo produto da população (quantidade de ministérios brasileiros) pela frequência em que as informações são geradas.

Diante do exposto, foram detalhadas no Quadro 7 as seguintes Atividades Administrativas realizadas pelos contadores referentes às Informações Obrigatórias contidas nas normas.

Quadro 7 – Informações Obrigatórias e Atividades Administrativas das NBC TSP

Informações Obrigatórias (IO)	Atividades Administrativas (AA)
Exigência de Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques	- Lançamentos/Acompanhamento/Análise; - Ajuste de Perdas de Estoques; - Reconhecimento; - Evidenciação
Exigência de Procedimentos referentes às Receitas sem Contraprestação	- Lançamentos/Acompanhamento/Análise; - Evidenciação
Exigência de Procedimentos referentes às Receitas com Contraprestação	- Lançamentos/Acompanhamento/Análise; - Mensuração; - Evidenciação
Exigência de Procedimentos Contábeis quanto às Provisões, Passivos e Ativos Contingentes	- Reconhecimento; - Mensuração/Acompanhamento/Análise; - Evidenciação
Exigência de Procedimentos Contábeis para as Perdas Estimadas	- Registro pela constituição ou aumento de valor; - Registro da reversão; - Registro da baixa

Informações Obrigatórias (IO)	Atividades Administrativas (AA)
Exigência de Procedimentos Contábeis de Bens Móveis	-Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação); - Mensuração - Lançamento/Acompanhamento/Análise; - Evidenciação; - Baixa.
Exigência de Procedimentos Contábeis de Bens Imóveis	-Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação); - Mensuração; - Lançamento/Acompanhamento/Análise; - Evidenciação; - Baixa.
Exigência de Inclusão das Notas Explicativas nos Demonstrativos	- Registro

Fonte: Adaptado de MCASP (2017), Manual SIAFI e NBC TSP.

A maioria das atividades elencadas é realizada a partir de lançamentos contábeis realizados na plataforma do SIAFI pelos contadores públicos, mas também existem rotinas realizadas fora do sistema, como o acompanhamento e análise de processos e/ou relatórios advindos de outras áreas, e a leitura dos manuais possibilitando o entendimento do assunto, conhecer as regras aplicáveis e verificar procedimentos a serem realizados.

Cabe ressaltar que a atividade de mensuração engloba lançar, acompanhar, analisar e determinar valores para os itens patrimoniais, de forma que reflitam fidedignamente a real situação. O reconhecimento, como o próprio nome diz, serve para colocar esses valores que entraram ou saíram na contabilidade e conseqüentemente, nos Demonstrativos. Enquanto que a evidenciação e elaboração de Notas Explicativas, são constituídas de informações qualitativas que visam detalhar e facilitar a compreensão dos procedimentos realizados.

Após definidas as informações obrigatórias e seu desdobramento em atividades, os questionários foram aplicados aos contadores públicos indagando, entre outras questões, sobre o tempo demandado para realização dos novos procedimentos. Os questionários foram enviados via e-mail aos contadores de Ministérios do Poder Executivo Federal e pessoalmente em cursos realizados pela STN e CFC.

Os autores Butter, Graaf e Nijssen (2009) preconizam que as variáveis do modelo podem ser obtidas por entrevistas, porém, para que as estimativas fossem apuradas de forma mais objetiva e que garantisse o anonimato dos respondentes, foi preferível para fins desta pesquisa a aplicação de questionários. Salienta-se que foram recebidos 14 questionários válidos de 9 ministérios diferentes e estes compuseram a base de coleta de dados para o tempo, frequência, remuneração e quantidade de contadores lotados nas setoriais.

Dessa maneira, na Tabela 3 está apresentada a média de tempo em horas mensais informada pelos contadores para executar as atividades administrativas e a frequência anual

para sua realização. Assim, a Tabela 3 mostra quantas vezes as AA são realizadas no ano e o tempo demandado no mês para a realização de cada uma.

Tabela 3 – SCM: Tempo médio e Frequência para o cumprimento das Atividades Administrativas demandadas pelas NBC TSP

Informação Obrigatória (IO) Atividade Administrativa (AA)	Horas Mensais	Frequência anual
1. Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques		
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	9	12
- Ajuste de Perdas de Estoques	8	12
- Reconhecimento	2	12
- Evidenciação	6	4
2. Procedimentos das Receitas sem contraprestação		
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	10	12
- Evidenciação	5	4
3. Procedimentos das Receitas com Contraprestação		
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	9	12
- Mensuração	3	12
- Evidenciação	3	6
4. Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes		
- Reconhecimento	17	12
- Mensuração/Acompanhamento/Análise	11	12
- Evidenciação	3	4
5. Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas		
- Registro pela constituição ou aumento de valor	2	12
- Registro da reversão	9	12
- Registro da baixa	9	12
6. Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis		
- Reconhecimento	13	12
- Mensuração/Lançamento/Acompanhamento/Análise	10	12
- Evidenciação	4	4
- Baixa	14	12
7. Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis		
- Reconhecimento	12	12
- Mensuração/Lançamento/Acompanhamento/Análise	10	12
- Evidenciação	4	4
- Baixa	4	1
8. Registro das demais Notas Explicativas nos Demonstrativos	12	12

SCM = *Standard Cost Model*; NBC TSP = Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

A partir da análise da Tabela 3, percebe-se que a maioria das tarefas são realizadas 1 vez ao mês, ou seja, 12 vezes no ano. Porém, aquelas atividades referentes à baixa dos bens imóveis ocorrem 1 vez ao ano, enquanto grande parte das evidenciações são realizadas trimestralmente, ou seja, a frequência expressa o número de vezes que são realizadas as atividades e/ou prestadas as informações obrigatórias no período de 1 ano. A coluna do meio,

reflete o tempo que as AA demandam para serem concluídas no mês, o reconhecimento das Provisões ocupa 17 horas mensais já o de Estoques, 2 horas.

Na Tabela 4 está representado o tempo total mensal por Informação Obrigatória (resultado da soma das horas demandadas pelas Atividades descritas na tabela anterior):

Tabela 4 – Somatório do Tempo médio das AA para cumprimento das Informações Obrigatórias demandadas nas NBC TSP

Informações Obrigatórias (IO)	Tempo (horas)
Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques	25
Procedimentos das Receitas sem Contraprestação	15
Procedimentos das Receitas com Contraprestação	15
Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes	32
Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas	19
Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis	41
Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis	30
Registro das Notas Explicativas nos Demonstrativos	12

AA = Atividade Administrativa, NBC TSP = Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

Considerando a Tabela 4, segundo os contadores, os procedimentos que demandam mais horas são os relacionados aos bens móveis (41 horas). O fato de o tempo demandado pelos procedimentos de bens ser maior que os demais, pode estar associado à mudança do foco da contabilidade de orçamentário para patrimonial.

De acordo com Alves e Roncalio (2012), desde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, já era estabelecida uma abordagem do patrimônio na contabilidade pública, mas os autores informam que na prática o foco contábil era o orçamento. Dessa forma, a correta mensuração e reconhecimento dos bens públicos são condições para atingir o disseminado nas novas regras de contabilidade pública, que visam garantir maior transparência dos gastos dos governos e permitir o controle social por meio das informações produzidas pela área contábil (AMARAL; BORBA, 2012). Neste sentido, o MCASP (2017) entende que ao cumprir o demandado nas normas convergidas, no que tange ao reconhecimento, à mensuração e evidenciação de ativos e passivos, contribui para o desenvolvimento da abordagem patrimonial.

Examinando a Tabela 4, tem-se que os procedimentos relativos às provisões, passivos e ativos contingentes abrangem 32 horas e em seguida, o terceiro maior tempo de execução, são os condizentes com os procedimentos para bens imóveis, no total de 30 horas mensais.

Ainda com base nas respostas obtidas nos questionários aplicados aos contadores, segue quadro contendo os custos diretos por contador, que se refere à média das remunerações informadas pelos profissionais, e a quantidade média de contadores lotados nas Setoriais Contábeis. Vide Quadro 8:

Quadro 8 – Custo direto da mão de obra, média das remunerações e da quantidade de contadores

Remuneração Bruta (Mensal)	Quantidade de Contadores nas Setoriais
R\$10.190	6

Fonte: Elaboração Própria

O quadro 8 demonstra o custo direto da mão de obra, porém a variável “Preço” no SCM é formada não somente pelos custos salariais, contemplando também as despesas gerais relacionadas às atividades realizadas internamente. Assim sendo, na tabela a seguir estão representados os custos administrativos indiretos por ministério:

Tabela 5 – Custos Administrativos Indiretos (material de consumo e serviços de terceiros) da amostra de Ministérios Federais (em Reais)

Órgão	339030 Material de consumo	339039 Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	Custo Administrativo Indireto por Órgão (acum. até set 17)	Custo Administrativo Indireto por Órgão (mensal)
MINISTERIO DO ESPORTE	395.070,48	92.702.122,78	93.097.193,26	10.344.132,58
MINISTERIO DO TURISMO	175.962,28	90.944.056,57	91.120.018,85	10.124.446,54
MINISTERIO DA SAUDE	8.106.362.403,57	2.284.152.345,13	10.390.514.748,70	1.154.501.638,74
MINISTERIO DA FAZENDA	44.086.432,24	2.241.594.174,88	2.285.680.607,12	253.964.511,90
MIN.DA CIENCIA,TECNOL.,INO V.E COMUNICACOES	222.832.878,80	345.914.817,22	568.747.696,02	63.194.188,45
MINISTERIO DAS CIDADES	16.604.572,84	281.744.702,16	298.349.275,00	33.149.919,44
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	28.372.430,24	142.563.527,60	170.935.957,84	18.992.884,20
MINISTERIO DAS RELACOES EXTERIORES	1.010.663,66	115.574.317,41	116.584.981,07	12.953.886,79
MINISTERIO DA CULTURA	1.909.445,85	107.856.597,37	109.766.043,22	12.196.227,02
MINISTERIO DO MEIO AMBIENTE	3.591.271,61	160.312.539,50	163.903.811,11	18.211.534,57
MIN. DA AGRIC. PEC. E ABASTEC	60.276.058,90	354.674.269,80	414.950.328,70	46.105.592,08
MINISTERIO DA EDUCACAO	926.166.065,68	3.748.159.879,54	4.674.325.945,22	519.369.549,47
MINISTERIO DA DEFESA	1.945.057.048,61	2.520.800.387,52	4.465.857.436,13	496.206.381,79
MIN. DO PLANEJAMENTO DESENVOLV. E GESTAO	10.605.777,21	231.446.072,14	242.051.849,35	26.894.649,93
MIN. DA TRANSPARENCIA, FISCALIZACAO E CGU	380.567,62	11.051.384,47	11.431.952,09	1.270.216,90

Fonte: Adaptado do Portal da Transparência, acesso em 08 de novembro de 2017.

Na Tabela 5, o código representante do Material de Consumo e dos Serviços de Terceiros – PJ, iniciados pelo número 3, mostra que esses gastos fazem parte do grupo das Despesas Correntes e estas são as despesas orçamentárias utilizadas para o funcionamento dos órgãos. Além disso, o número 90 significa que o uso do recurso se deu pelo próprio órgão, ou seja, o próprio ministério realizou a despesa. A última dupla de números, 30 e 39, são os elementos de despesa, eles possibilitam a identificação de como foi a utilização do recurso, coincide com o tipo de dispêndio que se enquadra como custos indiretos, quais sejam, material de consumo, energia elétrica, água, esgoto, gás, vigilância, dentre outros que se enquadram como Material de Consumo e Serviços de Terceiros - PJ.

Dessa forma, o custo indireto administrativo por órgão, definido para fins deste estudo, correspondeu ao resultado do somatório dos custos com material de consumo e as contratações de serviços de pessoas jurídicas para o período de janeiro a setembro de 2017. Os custos administrativos indiretos mensais por ministério foram calculados dividindo o somatório total acumulado pela quantidade de 9 meses, tendo em vista que os dados foram carregados até setembro de 2017, conforme informado no Portal da Transparência. Assim o valor do Custo Administrativo Indireto para a amostra de Ministérios está representado na Tabela 5.

Com o objetivo de conhecer a variável “Preço”, formada pela mão de obra direta e custos indiretos, fez-se necessário ratear esses custos administrativos por servidor. Assim, foi realizada a apropriação dos custos indiretos, conforme prevê o ABC¹, que consistiu em dividi-los pelo número de servidores lotados nos órgãos, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 6 – Rateio dos Custos Administrativos por quantidade de Servidores nos Ministérios (em Reais)

Órgão	Custo Administrativo Indireto (mensal)	Quantidade Servidores Lotados no Órgão	Custo Indireto por Servidor (mensal)
MINISTERIO DO ESPORTE	10.344.132,58	264	39.182,32
MINISTERIO DO TURISMO	10.124.446,54	427	23.710,65
MINISTERIO DA SAUDE	1.154.501.638,74	103.871	11.114,76
MINISTERIO DA FAZENDA	253.964.511,90	40.799	6.224,77
MINIST.DA CIENCIA,TECNOL.,INOV.E COMUNICACOES	63.194.188,45	11.272	5.606,30
MINISTERIO DAS CIDADES	33.149.919,44	6.351	5.219,64

¹ Cabe ressaltar que o ABC utiliza diversos direcionadores de custos para alocação, porém na esfera pública não há disponibilidade de informações suficientes que possibilite o uso de múltiplos direcionadores.

Órgão	Custo Administrativo Indireto (mensal)	Quantidade Servidores Lotados no Órgão	Custo Indireto por Servidor (mensal)
MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	18.992.884,20	4.268	4.450,07
MINISTERIO DAS RELACOES EXTERIORES	12.953.886,79	3.375	3.838,19
MINISTERIO DA CULTURA	12.196.227,02	3.487	3.497,63
MINISTERIO DO MEIO AMBIENTE	18.211.534,57	8.359	2.178,67
MINIST. DA AGRICUL., PECUARIA E ABASTECIMENTO	46.105.592,08	23.337	1.975,64
MINISTERIO DA EDUCACAO	519.369.549,47	325.995	1.593,18
MINISTERIO DA DEFESA	496.206.381,79	390.727	1.269,96
MINIST. DO PLANEJAMENTO, DESENVOLV. E GESTAO	26.894.649,93	32.694	822,62
MINIST. DA TRANSPARENCIA, FISCALIZACAO E CGU	1.270.216,90	2.113	601,14
Média			7.419,04

Fonte: Adaptado do Portal da Transparência, acesso em 08 de novembro de 2017

Pode-se perceber, analisando a Tabela 6, que o Ministério do Esporte e o Ministério do Turismo apresentaram os maiores valores rateados por servidor. No caso do Ministério do Esporte, conforme consulta ao Portal da Transparência, os contratos mais representativos em 2017, foram aqueles firmados com empresas de propaganda e de serviços terceirizados, que juntos correspondem à aproximadamente 70% do total dos dispêndios com contratações. O contrato com serviços terceirizados, firmado entre o Ministério do Esporte - ME e a empresa Brasfort Administração e Serviços Ltda., tem como objeto o suporte técnico administrativo, significando a contratação de auxiliares, assistentes e analistas administrativos. Como o ME também apresentou o menor quantitativo de servidores, dentre a amostra de ministérios selecionada, provavelmente a contratação desses terceirizados visa suprir essa carência de pessoal. O terceiro maior dispêndio do ME foi com locação de imóvel, representando 10% do total dos gastos com serviços de terceiros.

Por outro lado, o Ministério do Turismo concentrou os maiores gastos com empresa de publicidade, cujo objetivo visa a promoção e o marketing do turismo no mercado nacional e serviços de publicidade institucional, totalizando cerca de 45% do total das suas despesas correntes com serviços de terceiros. Sucessivamente, o Ministério da Saúde destinou quase 30% para a empresa Associação das Pioneiras Sociais (Administração Central). Já o Ministério da

Fazenda apresentou gastos pulverizados, um dos mais representativos, dentre as contratações, gira em torno de 7% e se refere aos pagamentos referentes à prestação de serviços especializados em tecnologia da informação para o SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA).

Quanto ao Material de Consumo, tem-se como exemplificação de gastos representativos dentre os divulgados no Portal, os valores destinados à vigilância ostensiva por parte do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTI, uniformes adquiridos pelo Ministério da Justiça, materiais farmacológicos pelo Ministério da Saúde e material laboratorial comprado pelo Ministério da Educação.

Dessa maneira, foi encontrada a média de R\$7.419,04 de custo indireto por servidor, conforme última linha apresentada na Tabela 6 e o valor de R\$10.190,00 correspondente à média das remunerações informadas pelos contadores públicos nos questionários aplicados conforme apresentado no Quadro 8.

A posse desses dados possibilitou o cálculo da taxa horária da mão de obra envolvida no cumprimento das IO, conforme Quadro 9, ou seja, a taxa hora foi formada pelo resultado do somatório do custo direto (mão de obra) com o custo indireto (despesas administrativas) dividido por 200 horas (considerando a jornada de trabalho dos contadores públicos de 40 horas semanais).

Quadro 9 – Cálculo da Taxa

Remuneração Bruta Contadores (média mensal)	Custo indireto por servidor (média mensal)	Taxa hora
R\$10.190,00	R\$7.419,04	R\$88,05

Fonte: Elaboração Própria

Assim, foi encontrado o valor de R\$88,05 de taxa horária da mão de obra envolvida no atendimento das normas contábeis, incluindo os custos diretos e indiretos. A partir dos dados obtidos nos quadros e tabelas anteriores foi possível obter o valor de R\$528,30 para a variável “Preço”, representada pelo valor da Setorial Contábil. Neste sentido, o preço foi calculado multiplicando o quantitativo médio encontrado de 6 contadores pela taxa horária auferida, totalizando a estimativa do custo por hora para manter as Setoriais Contábeis dos ministérios. O próximo quadro demonstra esse cálculo:

Quadro 10 – SCM: Cálculo do Preço

Taxa Hora	Quantidade média de Contadores nas Setoriais	Preço
R\$88,05	6	R\$528,30

Fonte: Elaboração Própria

Calculado o preço, segue-se para a mensuração da variável “Quantidade”, formada pelo produto da frequência e população, conforme Tabela 7:

Tabela 7 – SCM: Cálculo da Quantidade por Atividade Administrativa demandada nas NBC TSP

Atividades Administrativas (AA)	Frequência	População	Quantidade
1. Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques	-		-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	12		264
- Ajuste de Perdas de Estoques	12		264
- Reconhecimento	12		264
- Evidenciação (Nota Explicativa)	4		88
2. Procedimentos das Receitas sem Contraprestação	-		-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	12		264
- Evidenciação (Nota Explicativa)	4		88
3. Procedimentos das Receitas com Contraprestação	-		-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise	12		264
- Mensuração	12		264
- Evidenciação	6		132
4. Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes		22	-
- Reconhecimento	12		264
- Mensuração/Acompanhamento/Análise	12		264
- Evidenciação	4		88
5. Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas	-		-
- Registro pela constituição ou aumento de valor	12		264
- Registro da reversão	12		264
- Registro da baixa	12		264
6. Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis	-		-
- Reconhecimento	12		264
- Mensuração/Lançamento/Acompanhamento/Análise	12		264
- Evidenciação	4		88
- Baixa	12		264
7. Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis	-		-
- Reconhecimento	12		264
- Mensuração/Lançamento/Acompanhamento/Análise	12		264
- Evidenciação	4		88
- Baixa	1		22
8. Registro das demais Notas Explicativas nos Demonstrativos	12		264
Total			5.082

SCM = *Standard Cost Model*; NBC TSP = Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

A população, representada pelo número 22, exposta na terceira coluna da Tabela 7, foi definida conforme o objetivo do presente trabalho em mensurar os encargos administrativos da regulação contábil nos ministérios, em outras palavras, a população equivale ao total de ministérios brasileiros do Poder Executivo Federal.

Cabe ressaltar, que o quantitativo de ministérios existentes no ano de 2017 foi definido conforme a Lei nº 13.341 de 29 de setembro de 2016; são eles: Ministério da Justiça e Segurança Pública, Ministério da Defesa, Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Fazenda, Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Ministério da Educação, Ministério da Cultura, Ministério do Trabalho, Ministério do Desenvolvimento Social, Ministério da Saúde, Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, Ministério de Minas e Energia, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, Ministério do Meio Ambiente, Ministério do Esporte, Ministério do Turismo, Ministério da Integração Nacional, Ministério das Cidades, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e Ministério dos Direitos Humanos.

Porém, sabe-se que a real população atingida pela regulação contábil, ou seja, aqueles que devem ou optam por atender as normas contábeis aplicadas ao setor público tem número maior que o foco deste trabalho, não se restringindo apenas aos ministérios.

Da análise da Tabela 7, tem-se que as atividades administrativas são realizadas 5.082 vezes ao ano pelas Setoriais Contábeis dos 22 ministérios brasileiros, conforme demonstrado em sua última linha. Já a Tabela 8 mostra o somatório dessa Quantidade por procedimentos contábeis exigidos, isto é, por Informações Obrigatórias.

Tabela 8 – SCM: Somatório da Quantidade por Informações Obrigatórias demandadas nas NBC TSP

Informações Obrigatórias (IO)	Quantidade
Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques	880
Procedimentos das Receitas sem Contraprestação	352
Procedimentos das Receitas com Contraprestação	660
Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes	616
Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas	792
Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis	880
Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis	638
Registro das Notas Explicativas nos Demonstrativos	264
Total	5.082

SCM = *Standard Cost Model*; NBC TSP = Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

Os procedimentos contábeis relacionados aos estoques e aos bens móveis foram os que apresentaram maior número de vezes de realização no ano, 880 vezes cada, contrastando com o número de 264 para o registro das Notas Explicativas.

Dessa maneira, todas as variáveis necessárias para a aplicação da fórmula básica do SCM foram devidamente estimadas. A variável Preço, no montante de R\$528,30 foi calculada e apresentada no Quadro 10, o Tempo de cada Atividade Administrativa consta na Tabela 3, e a Quantidade (Frequência x População) nas Tabelas 7 e 8. Diante do exposto, nas 2 tabelas seguintes, tem-se a mensuração dos encargos administrativos de acordo com o preconizado no

SCM, a primeira mostra o custo por Atividade Administrativa; e a segunda, o custo por Informação Obrigatória:

Tabela 9 – SCM: Cálculo dos Encargos Administrativos de cada AA

Atividade Administrativa (AA)	Preço	Tempo	Quantidade	Encargo Administrativo das AA
1. Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques		-	-	-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise		9	264	R\$1.255.240,80
- Ajuste de Perdas de Estoques		8	264	R\$1.115.769,60
- Reconhecimento		2	264	R\$278.942,40
- Evidenciação		6	88	R\$278.942,40
2. Procedimentos das Receitas sem contraprestação		-	-	-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise		10	264	R\$1.394.712,00
- Evidenciação		5	88	R\$232.452,00
3. Procedimentos das Receitas com contraprestação		-	-	-
- Lançamentos/Acompanhamento/Análise		9	264	R\$1.255.240,80
- Mensuração		3	264	R\$418.413,60
- Evidenciação		3	132	R\$209.206,80
4. Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes		-	-	-
- Reconhecimento		17	264	R\$2.371.010,40
- Mensuração/Acompanhamento/Análise		11	264	R\$1.534.183,20
- Evidenciação		3	88	R\$139.471,20
5. Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas		-	-	-
- Registro pela constituição ou aumento de valor		2	264	R\$278.942,40
- Registro da reversão		9	264	R\$1.255.240,80
- Registro da baixa		9	264	R\$1.255.240,80
6. Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis		-	-	-
- Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação)		13	264	R\$1.813.125,60
- Mensuração/Lançamento/ Acompanhamento/ Análise		10	264	R\$1.394.712,00
- Evidenciação		4	88	R\$185.961,60
- Baixa		14	264	R\$1.952.596,80
7. Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis	R\$528,30	-	-	-
- Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação)		12	264	R\$1.673.654,40
- Mensuração/ Lançamento/ Acompanhamento/ Análise		10	264	R\$1.394.712,00
- Evidenciação		4	88	R\$185.961,60
- Baixa		4	22	R\$46.490,40
8. Registro das Notas Explicativas nos Demonstrativos		12	264	R\$1.673.654,40
Total	-	-	-	R\$23.593.878,00

SCM = Standard Cost Model; AA= Atividade Administrativa

Tabela 10 – SCM: Cálculo dos Encargos Administrativos de cada IO

Informação Obrigatória	Encargo Administrativo
Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques	R\$ 2.928.895,20
Procedimentos das Receitas sem Contraprestação	R\$ 1.627.164,00
Procedimentos das Receitas com Contraprestação	R\$ 1.882.861,20
Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes	R\$ 4.044.664,80
Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas	R\$ 2.789.424,00
Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis	R\$ 5.346.396,00
Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis	R\$ 3.300.818,40
Registro das Notas Explicativas nos Demonstrativos	R\$ 1.673.654,40
Total	R\$ 23.593.878,00

SCM = *Standard Cost Model*; IO = *Informação Obrigatória*

Conforme já observado anteriormente, os procedimentos relacionados aos bens móveis apresentaram os maiores encargos administrativos, seguido das provisões, passivos e ativos contingentes e pelos bens imóveis. O elevado custo administrativo dos bens móveis e dos bens imóveis pode ser reflexo da convergência aos padrões internacionais, que requer o foco da contabilidade no patrimônio, no qual os registros devem ocorrer no momento do fato gerador, em obediência ao regime de competência independentemente de sua execução orçamentária.

Dessa forma, conforme o Manual SIAFI, além de ter que realizar a mensuração, o reconhecimento, a evidenciação, a baixa, esses bens também estão sujeitos à reavaliação e depreciação. Ademais, compreende todas as edificações públicas (bens imóveis) e as máquinas, equipamentos, veículos, móveis e utensílios e diversos outros bens móveis, ou seja, compreende um elevado quantitativo de itens, o que pode justificar os encargos administrativos mais altos.

Com as novas normas, começou a ser exigido o reconhecimento e a mensuração das Provisões e a evidenciação dos Ativos e Passivos Contingentes, esses itens exigem uma análise e estudo prévio tendo em vista sua natureza. Por exemplo, as Provisões são obrigações em que as saídas de recursos são prováveis, mas o prazo ou valor são incertos necessitando da elaboração de uma estimativa, já as obrigações contingentes são evidenciadas em notas explicativas, pois são eventos que existe apenas a possibilidade de ocorrer. Dessa forma, eles devem ser acompanhados, tendo em vista que estão sujeitos a aumento do valor, baixas, reversões, mudança de possível para provável.

O encargo administrativo, decorrente da regulação contábil, totalizou o valor de R\$23.593.878,00 para as informações obrigatórias exigidas nas normas. Esta estimativa foi composta pelo preço da taxa horária da manutenção das setoriais contábeis (mão de obra dos contadores e despesas administrativas), pelo tempo informado pelos contadores para a execução das atividades administrativas, pelo produto da população atingida e a frequência anual das atividades (quantidade), finalmente resultando no montante dos encargos administrativos, os também denominados para fins deste trabalho como Custos por Informação Obrigatória.

Cabe informar que o total dos encargos administrativos advindos da regulação contábil representa, de forma aproximada, ao valor de investimentos realizados pelo Ministério da Ciência Tecnologia, Inovações e Comunicações no exercício de 2017 de auxílios financeiros à pesquisadores (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA).

O montante encontrado para os encargos administrativos serve de alerta para que os regulares e/ou gestores identifiquem aqueles que podem ser considerados excessivos e estudem uma forma de reduzi-los, gerando economicidade para os cofres públicos. Sendo assim, o uso do SCM é uma forma de proporcionar uma regulação de melhor qualidade, ou seja, que alcance sua efetividade, uma maior transparência, viabilize o controle social, possibilite o cumprimento dos objetivos estabelecidos, aperfeiçoe as práticas e mecanismos, evite os encargos administrativos desnecessários à sociedade e contribua para o crescimento econômico do país (OCDE, 2014; PROENÇA e RODRIGO, 2012; SILVA, 2012; PRO-REG, 2010).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cenário brasileiro atual, verifica-se a adoção de medidas que almejam a contenção dos gastos públicos, possibilitando o desenvolvimento econômico do país, sendo exemplo o Novo Regime Fiscal. As crises financeiras mundiais estão associadas com a deficiência na divulgação das informações contábeis, que impacta na eficiência do mercado ao aumentar a assimetria informacional. Nesse sentido, órgãos reguladores intervêm para corrigir as falhas. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, convergidas das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, são padrões para a regulação contábil no Setor Público, que demandam a realização de procedimentos e divulgação de informações relevantes.

No processo de regulação são incorridos custos, dessa forma o objetivo do trabalho consistiu na mensuração dos encargos gerados pela adoção dos padrões internacionais no âmbito dos Ministérios do Poder Executivo Federal. O objetivo foi atingido a partir da aplicação do Modelo do Custo Padrão, o *Standard Cost Model* – SCM.

Diante do exposto, o modelo foi adaptado para que atendesse às particularidades da esfera pública. A coleta dos dados necessários para a aplicabilidade do modelo consistiu em cinco etapas. A primeira, foi o estabelecimento das Informações Obrigatórias – IO contidas nas normas; a segunda e a quarta etapas consistiram no tratamento das respostas dadas pelos contadores públicos no questionário. Este foi formulado para obter valores estimados sobre a remuneração dos profissionais contábeis, o número de contadores lotados nas Setoriais Contábeis, tempo necessário para cumprir com as IO e a frequência em que as Atividades Administrativas – AA são realizadas no ano. A terceira etapa se deu pelo acesso e tratamento matemático dos dados disponibilizados no Portal da Transparência, referentes aos custos indiretos (ou administrativos) e pelo levantamento da quantidade de ministérios afetados pela legislação. A quinta e última etapa foi a alimentação dos valores encontrados para as variáveis Preço, Tempo e Quantidade na fórmula do SCM. O resultado do produto delas é o valor do encargo administrativo, em outras palavras a multiplicação das variáveis representam os custos das Informações Obrigatórias advindas das NBC TSP.

Dessa maneira, foi encontrado o valor de R\$23.593.878,00 para os encargos administrativos. O SCM possibilita que os reguladores, assim como os gestores, identifiquem custos administrativos excessivos ou desnecessários e analisem uma forma de reduzi-los ou até mesmo de eliminá-los.

Verificou-se, no escopo do trabalho, gastos significativos com publicidade por parte do Ministério do Esporte e Ministério do Turismo. Ressalta-se que os custos administrativos contribuem para o aumento dos encargos da regulação, pois aumentam o “Preço”, que é uma variável diretamente proporcional, assim como todas do modelo, quando qualquer uma delas é reduzida consequentemente os encargos também serão.

Detendo tal informação, os reguladores/normatizadores, no caso o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, podem avaliar possibilidades para redução deste tipo de despesa. Uma hipótese é a de tornar mandatória a decisão de que os órgãos reduzam os gastos destinados à publicidade, cortando uma parcela considerada dispensável, como por exemplo a autopromoção dos entes. Outra possibilidade seria a conscientização para que os ministérios utilizem o serviço para trazer benefícios à sociedade, evitando a autopromoção e destinando os recursos para informações relevantes à sociedade, tais como divulgação de programas sociais do governo possibilitando que a sociedade os conheça e possa usufruir.

Outra possibilidade que pode ser analisada pelos reguladores é a promoção de ações, sejam mandatórias ou não, que pretendam a redução dos contratos administrativos de serviços firmados com empresas. Como exemplo, o Ministério do Esporte tem um contrato vigente e de valor relevante, referente a serviços de suporte técnico administrativo, o órgão poderia apresentar estudos que comprovem a economicidade de terceirizações de cargos administrativos em detrimento da abertura de edital com vagas para servidores públicos.

Adicionalmente, tem-se os contratos com locação de imóveis. Pode-se avaliar a possibilidade de otimização do espaço, juntando mais de um órgão por prédio. Cabe ressaltar que até o momento foram avaliadas possibilidades que possam vir a reduzir a variável “Preço”, porém o modelo permite outras análises para que se reduza os encargos da regulação e que melhorem sua eficácia.

Nesse sentido, o tempo de execução das Atividades Administrativas e Informações Obrigatórias também podem ser reduzidos. O órgão central de contabilidade, STN, pode avaliar o custo da disponibilização de cursos práticos on-line visando otimizar os procedimentos realizados pelos contadores. Dessa maneira, garantiria maior objetividade na realização das tarefas, diminuindo o tempo de execução e de leitura dos normativos, que muitas vezes são de complexo entendimento e não abordam claramente os passos procedimentais a serem realizados. Outro possível benefício da disponibilização de cursos práticos, é a padronização de procedimentos e atividades no âmbito dos ministérios facilitando a comparabilidade e a prestação de informações à sociedade.

Ainda, o tempo demandado para as Evidenciações e elaboração de Notas Explicativas foram os menores dentre as AA. Tendo em vista que a eficácia da regulação contábil está associada à disponibilização de informações úteis aos seus usuários, poderia haver um reforço da sua obrigatoriedade. Conforme constatado em diversas pesquisas, existe uma relação entre a qualidade da informação e os benefícios gerados, onde citam a viabilização da participação social na gestão pública e melhoria do funcionamento do mercado.

Desse modo, o CFC e a STN poderiam reforçar a obrigatoriedade da inclusão das Notas Explicativas, contribuindo para que sejam disponibilizadas informações compreensíveis e detalhadas sobre as ações governamentais. Também poderia ser reforçada a necessidade de os órgãos do governo federal preencherem adequadamente os sistemas estruturantes, já que eles são o embasamento para os Portais Eletrônicos, como o Governo Eletrônico, Portal da Transparência, o atual Portal de Custos, dentre outros.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação do SCM nas novas normas aprovadas pelo CFC com base nas IPSAS, as NBC TSP 06 a 10 publicadas em 29 de setembro de 2017 no Diário Oficial da União e as que serão aprovadas até o ano de 2021, ano previsto pela Secretaria do Tesouro Nacional para a conclusão da convergência internacional no Setor Público. Além disso, o modelo pode ser testado para outras áreas e legislações a fim de calcular os encargos administrativos advindos da regulação em diferentes setores.

As principais limitações apresentadas na pesquisa foram provenientes da carência de estudos acadêmicos utilizando o *Standard Cost Model*, fato que dificultou o acesso a um melhor detalhamento da aplicação do método e a utilização de pesquisas para tornar o referencial mais robusto. Além disso, apesar de ter buscado a maior objetividade possível para a aplicação do modelo, os valores encontrados são estimados, portanto são próximos à realidade e servem para avaliações, mas não são exatos. À título de exemplo tem-se o método de rateio utilizado de custos indiretos por servidor, para um cálculo mais exato, deveria ser feito o uso de múltiplos direcionadores, informação que só seria possível por meio de uma análise detalhada utilizando o ABC, não disponível no setor público.

Cabe ressaltar que devido às particularidades da esfera pública provavelmente não houve incremento nos custos para cumprir com as IPSAS, a possibilidade de apurar este valor adicional seria com base num comparativo dos custos antes e após a adoção, eficaz para entidades que possuem maior liberdade orçamentária. Dessa forma, o presente trabalho se ateve em mensurar os encargos para realizar os novos procedimentos de acordo com o tempo dos contadores públicos em atender as alterações após às normas convergidas.

Apesar de não ser uma limitação, é importante informar que o SCM não avalia o custo-benefício da norma, seu principal objetivo é o de reduzir os encargos administrativos. Para uma avaliação regulatória completa devem ser associadas outras ferramentas que permitam verificar a efetividade do regulamento.

REFERÊNCIAS

- ALVES, J. L., ROCALIO, P. M. **Evidenciação patrimonial do Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Congresso ANPCONT. 2012.
- AMARAL, N. A. de L.; BORBA, J. A. **As Reavaliações de Ativos na Nova Contabilidade Pública: o Caso da Universidade Federal de Santa Catarina**. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012.
- AMARAL, G. F.; LIMA, D. V. **A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil**. Revista Ambiente Contábil, 5(2), 173. 2013.
- AKISIK, O. **Accounting Regulation, Financial Development, and Economic Growth**. Emerging Markets Finance and Trade, 49:1, 33-67. 2013.
- BENÍCIO, A. P.; RODOPOULOS, F. M. A.; BARDELLA, F. P. **Um retrato do gasto público no Brasil: Por que se buscar a eficiência**. In: Boueri, R.; Rocha, F. Rodopoulos, F. (Org.). Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência. Brasília. 2015.
- BORGES, T. B; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. **A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro 47(2):469-491, mar./abr. 2013.
- BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964.
- BRASIL. **Lei nº 13.341 de 29 de setembro de 2016**. Alterou as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no 717, de 16 de março de 2016. 2016.
- BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000.
- BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. 2008.
- BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 55 – PEC do Teto dos Gastos Públicos**. Institui o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por 20 exercícios financeiros, existindo limites individualizados para as despesas primárias de cada um dos três Poderes, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União. 2016.

- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016.** Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. 2016.
- BUTTER, F. A. G.; GRAAF, M.; NIJSEN, A. **The Transaction Costs Perspective on Costs and Benefits of Government Regulation: Extending the Standard Cost Model.** Tinbergen Institute Discussion Paper No. 09-013/3.2009.
- CARDOSO, R. L. **Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro.** Tese Doutorado. Universidade de São Paulo. 2005.
- CARDOSO, R. L.; SARAVIA, E.; TENÓRIO, F. G.; SILVA, M. A. **A Regulação da Contabilidade: Teorias e Análise da Convergência dos Padrões Contábeis Brasileiros aos IFRS.** Revista de Administração Pública, v.43, n.4, p.773-779, jul./ago. 2009.
- CARDOSO, R. L.; SILVA, M. A.; TENÓRIO, F. G.; SARAVIA, E. J. **Regulação da Contabilidade e Regulação Contábil: Teorias e Análise da Lei Nº. 11.638/07.** Congresso de Contabilidade e Auditoria. Vol. 12. 2008.
- CARDOSO, R. L.; SILVA, M. A.; MÁRIO, P. C.; IUDÍCIBUS, S. **Análise da regulação da contabilidade à luz da Teoria Tridimensional do direito de Miguel Reale.** Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB. Blumenau, v. 6, n.1, p. 06-27, jan./mar., 2010
- CARMO, C. H. S. DO; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G.; SASSO, R. C. **Regulação Contábil Internacional, Interesse Público Ou Grupos De Interesse? Um Teste Empírico.** XXXVI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro. 2012.
- CFC - **Conselho Federal de Contabilidade.** Disponível em: < <http://cfc.org.br/>> Acesso em: 30 dez 2016.
- CFC - **Conselho Federal de Contabilidade.** Informativo online do Conselho Federal de Contabilidade nº 203. Ano III. 4 de novembro. 2016.
- CFC - **Conselho Federal de Contabilidade.** Normas Internacionais de Contabilidade Para o Setor Público. 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf> Acesso em: 08 jul 2016.
- CGU - **Controladoria Geral da União.** Disponível em:< <http://www.cgu.gov.br/>> Acesso em: 16 ago 2017.
- COLETTI, P. **Evidence for Public Policy Design: How to Learn from Best Practice.** Basingstoke: Palgrave Macmillan. UK. 2013.
- COLETTI, P.; RADAELLI, C. M. **Economic Rationales, Learning, and Regulatory Policy Instruments.** Public Administration Vol. 91, No. 4. 2013.

- DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. **Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: A Nova Abordagem do ABC Proposta por Kaplan e Anderson**. 30º Encontro ANPAD. 2006.
- DEVARAJAN, S.; SWAROOP, V.; ZOU, H. **The Composition of Public Expenditure and Economic Growth**. Journal of Monetary Economics 37 313-344. 1996.
- DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S.; SANTOS, L. C.; MARTINS, V. G. **Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC. Brasília, v. 9, n. 3, art. 3, p. 275-294, jul./set. 2015.
- FMI. **International Monetary Fund**. “Public Debt in Emerging Markets: Is it too High?”. World Economic Outlook (September), 2003.
- FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; DE GUSMÃO LOPES, J. E.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 6(4). 2012.
- FREZATTI, F. **Agrupamento dos Perfis da Contabilidade no Brasil**. Revista UNB Contábil, v. 8, n. 1, jan/ jun. 2005.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. Atlas. 2008.
- GRAHAM, D.; WOODS, N. “**Making Corporate Self-Regulation Effective in Developing Countries**.”. World Development 34, no. 5: 868–883. 2006.
- GUIMARÃES, T. B.; MARTINS, V. F. **Contadores Públicos Mineiros e o Processo de Aprendizagem das Normas de Contabilidade Pública**. Revista de Administração do Sul do Pará (REASP). v. 2, n. 2, Mai./Ago., pg. 17. 2015.
- HARNAY, S.; SCIALOM, L. **The influence of the economic approaches to regulation on banking regulations: a short history of banking regulations**. Cambridge Journal of Economics. 40, 401–426. 2016.
- IFAC - **International Federation of Accountants**. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 23 dez 2016.
- IPSASB - **International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<http://www.ipsasb.org/>>. Acesso em: 14 dez 2016.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. 2003. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443>. Acesso em: 30 nov 2016.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Ever Since Activity-Based Costing turned-out not to be as easy as A-B-C, businesses have longed for a simpler costing model**. Time-

Driven Activity-Based Costing may be the answer. The Speed-Reading Organization. Businesses Finance. 2007.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing. A simpler and more powerful path to higher profits.** Harvard Business School Press. 2007.

KONIGSGRUBER, R. **Expertise-based Lobbying and Accounting Regulation.** Journal of Management & Governance. v. 17, n. 4, p. 1009-1025. 2013.

LAMIN, H. **Análise de Impacto Regulatório da Implantação de Redes Inteligentes no Brasil.** Tese (Doutorado em Engenharia Elétrica) – Faculdade de Tecnologia. Universidade de Brasília. 2013.

LIGUORI, M. **Radical Change, Accounting and Public Sector Reforms: A Comparison of Italian and Canadian Municipalities.** Financial Accountability & Management. 28(4). Novembro. 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 10ª Edição. Ed. Atlas. 2010.

MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A. **Gestão de Custos como Instrumento da Eficiência Pública no Brasil e em outros Países.** Revista Eletrônica de Administração e Turismo – ReAT. v. 06, n. 3. 2015

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público.** Ed. Atlas. 2008.

MANUAL SIAFI – Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>> Acesso em: 07 set 2017.

MCASP - **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** 2015. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 20 out 2016.

MCASP - **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.** 2017. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 20 set 2017.

MENDONÇA, J. V. S. **Análise de Impacto Regulatório: O Novo Capítulo das Agências Reguladoras.** Revista de Direito da Administração Pública. Vol. I, N° I. 2012.

MORAES, E. A.; GONÇALVES, R. S.; NIYAMA, J. K. **Ambiente Regulatório e Evidenciação Social - Uma Análise das Divulgações de Empresas Brasileiras Listadas na BM&FBovespa.** Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 08, p. 218-243. 2015.

MUELLER, B. **Regulação, Informação e Política: uma Resenha da Teoria Política Positiva da Regulação.** Revista Brasileira de Economia de Empresas. Vol. 1, n. 1. Set./Dez. 2001.

- MURCIA, F. D.; SANTOS, A. **Regulação da contabilidade e a Divulgação de Informações de Operações com Instrumentos Financeiros: Análise do Impacto da CVM nº 566/08 e da CVM nº 475/08 no disclosure das Companhias Abertas no Brasil**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP, v. 3, n. 6, p. 3 – 21, Mai./Ago. 2009.
- NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas. 2005.
- OCDE - **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico**. Recomendação do Conselho sobre Política Regulatória e Governança. 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/regulatorypolicy/Recommendation%20PR%20with%20cover.pdf>> Acesso em: 20 set 2016.
- OCDE - **OECD Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance**. 2014. Disponível em: <www.normenkontrollrat.bund.de/Web/NKR/Content/EN/Publikationen/oecd_regulatory_compliance_cost_guidance.pdf?__blob=publicationFile&v=1> Acesso em: 12 ago 17.
- OLIVEIRA, A. B. S. (Coord.). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva. 2003.
- PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em: <www.portaldatransparencia.gov.br/>. Acesso em: 08 nov 17.
- PRADO, O.; RIBEIRO, M. M.; DINIZ, E. **Governo Eletrônico e Transparência: Olhar Crítico sobre os Portais do Governo Federal Brasileiro**. In: PINHO, J. A.G. (Org.) Estado, sociedade e interações digitais: expectativas democráticas. EDUFBA. Salvador. 2012.
- PROENÇA, J. D; RODRIGO, D. **Brasil: Governança Regulatória e a Análise do Impacto Regulatório**. In: PROENÇA, J. D.; de PAULO, C. B. (Orgs.) Experiências Exitosas em Regulação na América Latina e Caribe. Editora alia opera. Brasília. 2012.
- PRO-REG - Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação. **Análise do Impacto Regulatório: A importância da melhoria da qualidade da regulação**. Dezembro. 2010.
- QUEIROZ, H.; VIEIRA, L. **Qualidade Regulatória, Avaliação de Impacto Regulatório e os Desafios da Regulação Setorial no Brasil**. In: PROENÇA, J. D.; de PAULO, C. B. (Orgs.) Experiências Exitosas em Regulação na América Latina e Caribe. Editora alia opera. Brasília. 2012.
- SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. **Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 1, no 1, p.21-38, Jan-Abr. 2012.
- SCM - **International Standard Cost Model Manual - Measuring and Reducing Administrative Burdens for Businesses**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/34227698.pdf>> Acesso em: 10 ago 2017

SCM – Manual PT SCM - Guia Prático para a Quantificação dos Encargos Administrativos de acordo com a metodologia Standard Cost Model. 2009. Disponível em: <
www.ama.gov.pt/documents/24077/178841/manualSCM.pdf/22919800-c3f1-4dce-b2e9-22752f004110> Acesso em: 19 ago 2017

SILVA, G. H. T. **A Análise de Impacto Regulatório na ANVISA: Uma Estratégia de Governança e Melhoria da Qualidade Regulatória.** In: PROENÇA, J. D.; de PAULO, C. B. (Orgs.) *Experiências Exitosas em Regulação na América Latina e Caribe.* Editora alia opera. Brasília. 2012.

SOUSA, R. G.; PAULO, E. **Produtividade dos Gastos Públicos dos Estados Brasileiros.** *Desenvolvimento em Questão.* Ano 14, n. 36, out./dez., 2016.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; RAIMUNDINI, S. L. **Análise da Aplicabilidade do Time-Driven Activity-Based Costing em Empresas de Produção por Encomenda.** *Revista Universo Contábil.* ISSN 1809-3337 FURB. v. 6, n.1, p. 67-84. jan./mar. 2010.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em:<
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>> Acesso em: 14 ago 2017

TAVARES, M. F. N.; dos ANJOS, L. C. M. **Teoria da Regulação x Teoria da Contabilidade.** In: Niyama, J. K. (Org.). *Teoria Avançada da Contabilidade.* São Paulo: Atlas. pp. 38-66. 2014.

TORRITI, J. **‘Standard Cost Model: Three Different Paths and their Common Problems’.** *Journal of Contemporary European Research.* Volume 8, Issue 1, pp. 90-108. 2012.

TORRITI, J.; IKPE, E. **Administrative Costs of Regulation and Foreign Direct Investment: the Standard Cost Model in non-OECD Countries.** *Review of World Economics.* 151:127–144. 2014.

WAGENHOFER, A. **Towards a Theory of Accounting Regulation: A Discussion of the Politics of Disclosure Regulation along the Economic Cycle.** *Journal of Accounting and Economics* 52 228–234. 2011.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory.** Prentice Hall. Upper Saddle River. New Jersey. pp. 222-243. 1986.

APÊNDICE A – Questionário

O questionário faz parte da dissertação para a conclusão do curso de mestrado em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília. O objetivo do estudo é mensurar o custo da regulação contábil pública utilizando o *Standard Cost Model* nas novas normas convergidas das IPSAS, as NBC TSP. Ressalta-se que os dados fornecidos serão utilizados exclusivamente para a pesquisa e aplicados em fórmulas sem a identificação dos respondentes. Importante mencionar que as respostas podem ser **estimadas**.

Desde já, eu, Lilian Mendes Figueiredo e meu orientador Prof. Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa, agradecemos sua valiosa participação na nossa pesquisa.

Órgão de lotação: _____

Cargo: _____

Quantidade de contadores na Contabilidade: _____

Remuneração Bruta Mensal: _____

Atividade/ Tarefa	Periodicidade (diária, mensal, bimestral, semestral, anual)	Horas de Execução	Horas de Treinamento (leitura do MCASP, Macrofunções, Cursos etc.)
1. Procedimentos Contábeis relacionados aos Estoques (Ex. Material de Consumo, manutenção, expediente, peças etc.)			
- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise			
- Ajuste de Perdas de Estoques			
- Reconhecimento			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
2. Procedimentos das Receitas sem contraprestação – o ente não entrega o valor justo em troca do recebimento (Ex. tributos a receber, transferências recebidas, doações, multas etc)			
- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
3. Procedimentos das Receitas com contraprestação – o ente entrega valor igual em troca do recebimento de bens, serviços etc			
- Lançamentos/ Acompanhamento/ Análise			
- Mensuração			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
4. Procedimentos Contábeis das Provisões, Passivos e Ativos contingentes			
- Reconhecimento			
- Mensuração /Acompanhamento/ Análise			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
5. Procedimentos Contábeis para Perdas Estimadas			
- Registro pela constituição ou aumento de valor			
- Registro da reversão			
- Registro da baixa			
6. Procedimentos Contábeis dos Bens Móveis			
- Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação)			
- Mensuração/ Lançamento/ Acompanhamento/ Análise			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
- Baixa			

Atividade/ Tarefa	Periodicidade (diária, mensal, bimestral, semestral, anual)	Horas de Execução	Horas de Treinamento (leitura do MCASP, Macrofunções, Cursos etc.)
7. Procedimentos Contábeis dos Bens Imóveis			
- Reconhecimento (Aquisição, recebimento, produção, importação)			
- Mensuração/ Lançamento/ Acompanhamento/ Análise			
- Evidenciação (Ex. Nota Explicativa)			
- Baixa			
8. Registro das demais Notas Explicativas nos Demonstrativos (não contempladas acima)			

Obrigada!